Umwandlung einer Einmann-GmbH in eine KG unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts

---

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

der

Hohen Juristischen Fakultät

der

Friedrich-Alexanders-Universität zu Erlangen

vorgelegt von

Robert Mair

Referendar aus Fürth-Burgfarrnbach

Approbiert am 8. Oktober 1937

1937

Ph. C. W. Schmidtsche Buchdruckerei, Neustadt a. d. Aisch

1937/303

Dekan: Professor Dr. jur. August Köhler

Referent: Professor Dr. jur. Hans Liermann

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinem lieben Onkel
Herrn Fabrikbesitzer Robert Scherer
in Dankbarkeit gewidmet!

Schrifttum

Back, Josef: Ständische Gesellschaftsbildung. Freiburger Universitätsrede 1934.

Becker, Enno: GmbH-Rundschau Nr. 7, 1935.

Böttcher-Meilecki: Umwandlung, Auflösung und Anleihestock von Kapitalgesellschaften, 2. und 3. Aufl., 1935/36.

Blümich-Schachian: Das Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925. Berlin 1925.

Brodmann, Erich: Aktienrecht-Kommentar. Berlin 1928.

Crisolli-Groschuff-Kämmel: Umwandlung und Löschung von Kapitalgesellschaften, 1935.

Düringer-Hachenburg: Handelsgesetzbuch, Bd. III, 3. Mannheim 1935. Bd. II, 2. Mannheim 1932.

Feder, Gottfried: „Führung" in die Nationale Wirtschaft vom 3. 3. 1934.

Griebel, Hugo: Die Einmanngesellschaft. Berlin 1933.

Kennerknecht, Albert: Komm. zum Körperschaftssteuergesetz vom 10. 8. 1925. Köln 1926.

Lion, Max: Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften. 1935.

Ott: Die neuen gesetzlichen Vorschriften zur Ueberführung von Kapital- in Personalgesellschaften. StW. 1934, 809.

Quassowski: Die beiden neuen Gesetze auf dem Gebiete des Handels- und Wechselrechts in Deutsche Notarzeitschrift 1934, Heft 8.

Reitberger, L.: Die Einmanngesellschaft im D. Recht, Nr. 11, 1934, S. 260.

Schneebeli, Max: Die Einmanngesellschaft (One man company), Aarau 1934.

Schönle, Friedrich: Grundtypenvermischung im neuen Recht. Berlin 1935.

Scholz, Franz: GmbH-Gesetz, Komm. 1928. Köln.

Staub, Hermann: Komm. zum Handelsgesetzbuch, 14. Aufl., bearb. von Albert Pinner. Berlin 1932.

Staub, Hermann: Komm. zum Handelsgesetzbuch, 12./13. Aufl., bearb. von Heinrich Koenige, Alb. Pinner. Berlin 1926/27.

Windscheid, Bernh.: Pandekten, I. Band. Achte Auflage. Frankfurt 1900.

Zeitschriften und Entscheidungen

DJ = Deutsche Justiz

D.Not.Z. = DeutscheNotarzeitschrift

DR = Deutsches Recht

DStZ. = Deutsche Steuerzeitung

GmbH-Rundschau

JW = Juristische Wochenschrift

KGJ = Jahrbuch der Entscheidungen des Kammergerichts in Sachen der freiwilligen Gerichtsbarkeit

OLGR = Rechtsprechung der Oberlandesgerichte

RGBl = Reichsgesetzblatt

RFH = Entscheidungen des Reichsfinanzhofs

RG = Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen

RJA = Entscheidungen über die freiwillige Gerichtsbarkeit

ROHG = Entscheidungen des Reichsoberhandelsgerichts

RStBl = Reichssteuerblatt

StW = Steuer und Wirtschaft

Reichsanzeiger

Völkischer Beobachter

Ring Viktor: Jahrbuch der Entscheidungen in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit. I. Band, S. 238.

Disposition

	Seite
A. Einleitung	5
B. Die Einmann-GmbH	6—14
I. Möglichkeiten der Entstehung der Einmann-GmbH .	7— 9
II. Rechtsnatur des Gesellschaftsanteils in der GmbH und EGmbH	9
III. Organe der EGmbH	9—11
IV. Die EGmbH im Steuerrecht	11—14
a) Die Einkommensteuer des Einmannes . . .	12
b) Die EGmbH im Rahmen der Körperschaftssteuer	13
C. Die Umbildung der EGmbH in die GmbH . . .	14
D. Umwandlung der GmbH in die KG	15—32
I. Die Umgestaltung der GmbH in die KG nach früherem Recht	17—20
II. Die Umwandlung der GmbH in die KG nach dem Umwandlungsgesetz	20—32
E. Die Besteuerung der Umwandlung	32—48
I. Regelung der Gesellschaftssteuer	33
II. Regelung der Stempelsteuer	34
III. Regelung der Grunderwerbsteuer	34—37
IV. Regelung der Zuschläge zur Grunderwerbsteuer, der Wertzuwachssteuer und der Gewerbeanschaffungssteuer	37
V. Regelung der Umsatzsteuer	38
VI. Regelung der Körperschafts-, Einkommen- und Gewerbesteuer	38
a) Regelung der Körperschaftssteuer	40
b) Regelung der Einkommensteuer	45
c) Regelung der Gewerbesteuer	47
F. Schluß	49

A. Einleitung

Die wirtschaftliche Entwicklung der Nachkriegszeit, der Zeit der Demokratie und des kultur- und wirtschaftsvernichtenden Marxismus hat zur Zerstörung der Grundlagen der bürgerlichen Gesellschaftsordnung geführt. Mit der Umwandlung der führenden Privatunternehmen in Kapitalgesellschaften und dem damit verbundenen Aufkommen von Trusts, Konzernen und Kartellen wurden dem Nährboden dieser Gesellschaftsform, der freien privaten Marktwirtschaft, die Voraussetzungen zu einer gedeihlichen und gesunden Weiterentwicklung entzogen.[1]) Der Spielraum für jede private Wirtschaftsinitiative wurde in demselben Maße eingeengt, wie sich die genannten Riesenunternehmen entwickelten. An die Stelle persönlicher, verantwortungsbewußter Unternehmerentscheidungen traten die Anordnungen und Beschlüsse kollegialer Instanzen, wie z. B. der Generalversammlungen und der Aufsichtsräte. Der Begriff „Wirtschaftsführung" machte einem neuen Verwaltungsbegriffe Platz; die Harmonie zwischen Unternehmerbesitz und Unternehmerleitung wurde zerstört.

Für die Weiterentwicklung der deutschen Wirtschaft war außerdem wesentlich, daß die kapitalistisch ausgestalteten Wirtschaftsgebilde aus der privaten Sphäre in die politische hineinwuchsen. Sie stellten sich damit in schärfsten Gegensatz zu der staatlichen Macht, die sich im Kampf um die Erhaltung der nationalen Existenz gezwungen sah, für sich die persönlichen und sachlichen Mittel der Privatwirtschaft zu mobilisieren.[2]) Aus diesen Wirtschaftskämpfen wurden Klassen- und Parteikämpfe, die alles kulturelle und wirtschaftliche Leben zu vernichten schienen.

Nachdem 1933 die nationalsozialistische Bewegung die Macht im Staate übernommen hatte, wurde das gesamte nationale Leben in neue Bahnen gelenkt. Auch der deutschen Wirtschaft gaben und geben die neuen Gedanken und Ideen befruchtende Anregung. Die nationalsozialistische Wirtschaftsführung hat in klarer Sicht erkannt, daß eine Beschränkung der Unternehmerverantwortung, wie wir sie in den Kapitalgesellschaften finden, ein gänzliches Erschlaffen „der nicht zuletzt durch die volle Haftungsübernahme bedingten persönlichen Verantwortungslust und ein Erlahmen der wirtschaftlichen Triebfeder, daher auch ein stetes Sinken wirtschaftlicher Erfolge zum Schaden des Volksganzen mit sich gebracht hat."[3]) Sie war deshalb bestrebt, die Beschränkung der Unternehmerhaftung nicht nur nicht auf unbeschränkt haftende Gesell-

[1]) Joseph Back: Ständische Gesellschaftsbildung, S. 6/7.
[2]) Joseph Back: Ständische Gesellschaftsbildung, S. 10/11.
[3]) Schönle, Grundtypenvermischung im neuen Recht, S. 28.

schaftsformen zu übernehmen, sondern setzte sich zum Ziel, sie bei denjenigen Unternehmungsformen, bei welchen sie bereits eingebaut war, — bei den Kapitalgesellschaften — nach Möglichkeit auszumerzen.

Die Lösung der Frage der Haftungsbeschränkung bedeutet zugleich die Lösung der Frage der Kapitalgesellschaften überhaupt. Die nationalsozialistische Wirtschaft wird in Zukunft nurmehr große und für die deutsche Volkswirtschaft wichtige Kapitalgesellschaften weiterbestehen lassen und gleichzeitig versuchen, den kleinen und mittleren andere Formen zu geben. Gottfried Feder [4]) behandelt das Problem der Kapitalgesellschaften und kommt zu dem Schluß, daß sich „die schöpferische Initiative der selbstverantwortlichen Persönlichkeit wieder auswirken können muß im Rahmen höherer Gesichtspunkte und Gesamtaufgaben in dauernder Verbindung mit den wirtschaftspolitischen Richtlinien der Reichsregierung."

Mit dem Prinzip der Haftungsbeschränkung eng verwandt, man könnte fast sagen identisch, ist das den nationalsozialistischen Staat in totaler Form beherrschende Führerprinzip. Die Durchführung dieses Grundsatzes in der Wirtschaft bedeutet aber mehr als ein Durchsetzen politischer Auffassungen; in den Vordergrund muß der Wert der Persönlichkeit des einzelnen Unternehmers und damit dessen Fähigkeit, Tatkraft und Verantwortungsfreudigkeit treten. Die nationalsozialistische Wirtschaft braucht einen neuen Unternehmertyp, der durch die Uebernahme der vollen Verantwortlichkeit die Verbindung mit seinem Unternehmen auch nach außen dokumentiert. Der Unternehmer muß Organisator, Eroberer, Entdecker, daneben Kaufmann sein und auf seinen Schultern die ganze verantwortungsvolle Betriebsführung tragen. Dr. Frank betonte auch in seiner großen Rede auf dem Juristentag 1933, daß in der nationalsozialistischen Wirtschaft nur derjenige Führer sein könne, dessen Arbeit in erster Linie von dem Grundsatz der Verantwortung gegenüber Volk und Staat getragen sei. [5])

B. Die Einmann-GmbH

Die Rechtswissenschaft kennt wohl kein Rechtsgebilde, das besser geeignet ist als Musterbeispiel einer anonymen Kapitalgesellschaft zu gelten, als die Einmann-GmbH, kurz EGmbH bezeichnet.

Viel ist im Schrifttum über die rechtliche Bedeutung, die Zweckmäßigkeit und insbesondere die Zulässigkeit der EGmbH geschrieben worden; es kann jedoch nicht Sinn und Zweck dieser

[4]) Gottfried Feder, „Führung in die nationale Wirtschaft vom 3. März 1934".

[5]) V. B. Ausgabe vom 4. Oktober 1933.

Abhandlung sein, diese rein theoretischen Erörterungen in den Mittelpunkt der Betrachtung zu stellen. Es gilt hier vielmehr die Hauptwesensmerkmale der EGmbH herauszuschälen und auf diesem Wege zu beweisen, daß die EGmbH nur im liberalistischen Staat entstehen und Wurzel fassen konnte, im nationalsozialistischen Wirtschaftsstaate jedoch ihre Existenzberechtigung verloren hat.

I. Möglichkeiten der Entstehung der EGmbH.

Nach der Definition von Schneebeli [6]) ist die EGmbH eine körperschaftlich organisierte juristische Person, bei der sämtliche Geschäftsanteile in einer Hand, bei dem sogen. Einmann, vereinigt sind. Sie kann in keinem Falle originär, d. h. sofort als EGmbH gegründet werden, sondern muß stets aus einer Mehrmann-GmbH, einer gewöhnlichen GmbH entstehen.

In § 34 GmbH-Gesetz läßt der Gesetzgeber die Vereinigung aller Geschäftsanteile in einer Hand zu, wodurch die Möglichkeit der Entstehung der EGmbH ohne weiteres gegeben ist. Mit der Einziehung der Geschäftsanteile der übrigen Gesellschafter scheiden diese aus der Gesellschaft unter Aufgabe ihrer Gesellschafterstellung aus. [7])

Schließlich kann die EGmbH entstehen, wenn ein Gesellschafter sämtliche Geschäftsanteile seiner Mitgesellschafter erwirbt, sei es durch Abtretung, Veräußerung oder Schenkung. (§ 15 GmbH-Ges.)

Die Vereinigung der Anteile in einer Hand ist in jedem Falle rechtsgültig, selbst dann, wenn die originäre GmbH nur zu dem Zweck der Vereinigung aller Anteile in der Hand des Einmannes gegründet worden ist. „Die Tatsache, daß sich die Gründung einer vorbeabsichtigten EGmbH mit Hilfe von Strohmännern zu vollziehen pflegt, verleiht dem Verfahren keineswegs den Charakter eines nichtigen Scheingeschäfts". [8]) Unter dem Strohmann ist dabei der außer dem späteren Einmann noch vorhandene Mitbegründer der GmbH zu verstehen, welcher vielleicht ohne ein persönliches Interesse an der Entstehung der GmbH zu haben, mitwirkt, um dann später wieder auszuscheiden. Die beteiligten Personen wollen die GmbH tatsächlich entstehen lassen, und sie auch, sei es nun auf kürzere oder längere Zeit, in ihrem Bestande aufrechterhalten.

Das GmbH-Gesetz enthält zwar keine Bestimmung über die Anzahl der Personen, die erforderlich sind, um die GmbH entstehen zu lassen; es ergibt sich jedoch aus dem Gesellschaftsbegriff, daß zum Abschluß des der GmbH zugrundeliegenden Gesellschaftsver-

[6]) Schneebeli, die Einmanngesellschaft, § 2 S. 4.
[7]) Scholz, Komm. GmbH-Gesetz, § 34, I, S. 351; RG 68/271.
[8]) Griebel, Die Einmanngesellschaft, § 1, S. 4.

trages eine Mehrheit von Personen, zumindest eine Zweiheit, erforderlich ist. Haben nun zwei oder mehrere Personen den Gesellschaftsvertrag abgeschlossen und scheiden alle an der GmbH beteiligten Personen bis auf eine aus, so entsteht die GmbH mit nur einem Mann, die sogen. Einmann-GmbH.

Die Entstehung der EGmbH wird insbesondere durch die in § 15 GmbH-Gesetz niedergelegte Selbständigkeit und Veräußerlichkeit der Geschäftsanteile ermöglicht. Es ist müßig zu fragen, ob der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung eine Gesetzesauslegung gebilligt hätte, auf Grund deren die EGmbH entstehen konnte und entstehen kann; Tatsache ist vielmehr, daß die so entstandene EGmbH in Rechtsprechung und einem großen Teil der Judikatur rechtlich anerkannt ist.[9]) Das RG. sagt im 3. Band der amtlichen Sammlung vom 19. 2. 1881, S. 127, daß die rechtliche Zulässigkeit der Vereinigung der Mehrzahl, ja sogar der Gesamtheit aller Geschäftsanteile einer GmbH in einer Hand unbestreitbar sei und läßt damit die Entstehung der EGmbH ausdrücklich zu. Brodmann ist jedoch der Auffassung, daß es in Wirklichkeit ein Widersinn sei, eine Gesellschaft, die ja im allgemeinen von einer Personenmehrheit getragen werden soll, mit nur einem Mann bestehen zu lassen.[10]) Er geht damit jedoch nicht auf die prinzipielle Frage ein; es ist nämlich unwesentlich, ob dem Gebilde der EGmbH der Name Gesellschaft verliehen werden kann oder nicht. Zu Bedenken gibt vielmehr die Tatsache Anlaß, daß mit dem Wegfall der Personenmehrheit nicht gleichzeitig auch die bei der MehrmannGmbH vorhandene Haftungsbeschränkung verschwindet, diese vielmehr nach wie vor fortbestehen bleibt. Hierin liegt unverkennbar die ganze Ungerechtigkeit und spitzfindige Auslegungsweise der einschlägigen Bestimmungen des GmbH-Gesetzes. Die fortbestehende Haftungsbeschränkung wird im nationalsozialisitschen Wirtschaftsstaate früher oder später in eine unbeschränkte Haftung umgewandelt werden müssen.

Bei der Frage der Haftung ist davon auszugehen, daß die EGmbH und ihr Vermögen juristisch reinlich von der Person und dem Vermögen des Einmannes zu trennen ist; Einmann und Gesellschaft stehen sich als vollkommen selbständige Rechtsgebilde gegenüber. Diese Trennung bleibt auch dann aufrechterhalten, wenn bei der Gründung der GmbH die Zusammenfassung der Geschäftsanteile in einer Hand bereits beabsichtigt ist.[11]) Den Gläubigern des Einmannes haftet demnach nicht das Gesellschaftsvermögen als Ganzes; sie können sich lediglich dadurch sichern, daß sie die Anteile des Alleingesellschafters pfänden

[9]) RG. 23/202; 68/173; 85/380; 87/24; 30/196; 32/336; JW. 1897, 191 Nr. 21.
[10]) Brodmann, Aktienrecht, S. 485.
[11]) RG. 84/20.

lassen und ihre Verwertung nach § 825 ZPO. betreiben.[12]) Die Gläubiger der Gesellschaft sind andererseits keineswegs in jedem Falle Gläubiger des Einmannes; ihnen haftet lediglich das Gesellschaftsvermögen, das zwar mit dem Vermögen des Einmannes identisch sein kann, es aber nicht zu sein braucht.[13])

II. Rechtsnatur des Gesellschaftsanteiles in der GmbH und in der EGmbH.

„Der Geschäftsanteil ist das Recht des Gesellschafters an dem Gesellschaftsvermögen; er ist die durch Uebernahme der Stammeinlage begründete Beteiligung an demselben und der darauf beruhende Inbegriff von Rechten und Verbindlichkeiten".[14]) Der Geschäftsanteil umfaßt alle Mitgliedschaftsrechte, wie z. B. das Recht auf Mitverwaltung durch Stimmrecht (§ 45 GmbH-Ges.), das Recht auf Gewinn (§ 29 GmbH-Ges.) und auf das Liquidationsguthaben (§ 72 GmbH-Ges.). Seine Veräußerung bzw. Abtretung ist daher Veräußerung der Mitgliedschaft, nicht eine bloße Veräußerung eines Anteils an dem von der GmbH betriebenen Erwerbsgeschäft.[15]) Der Kauf sämtlicher Geschäftsanteile kann deshalb nicht ausschließen, daß daneben nicht auch ein Kaufvertrag über das Vermögen der Gesellschaft abgeschlossen worden ist.

III. Organe der EGmbH.

Die EGmbH. ist, obwohl sie wirtschaftlich ein Einzelunternehmen darstellt, in die Form einer Körperschaft gekleidet.[16]) Ihre Organe haben formell dieselben Funktionen, wie sie die Organe der GmbH von dem Gesetzgeber zugewiesen erhalten haben.

Schon das Recht der Gesellschafterversammlung weist jedoch einen erheblichen Widerspruch zwischen gesetzlicher Regelung bei der GmbH und der tatsächlichen Ausgestaltung in der EGmbH auf. Die Gesellschafterversammlung soll, wie schon ihr Name sagt, eine Versammlung von Gesellschaftern darstellen, also aus mehreren Personen bestehen. Bei der EGmbH besteht sie hingegen in Ermangelung einer Mehrheit von Gesellschaftern nur aus dem einen Manne, dem Einmanngesellschafter und ist dessen freier Willensbetätigung vollständig unterworfen. Der Einmann hat vollkommene Freiheit hinsichtlich der Fassung von Gesellschaftsbeschlüssen; es kann daher wohl besser von einer Entschlußfassung

[12]) Scholz, GmbH-Ges. Komm. S. 604.
[13]) Scholz, GmbH-Ges. Komm. S. 604.
[14]) RGZ. 82/169; 97/200; Scholz, GmbH-Ges. Komm. S. 167.
[15]) Scholz, GmbH-Ges. Komm. S. 167.
[16]) Das RG. ging bei der Anerkennung der EGmbH als Verbandspersönlichkeit von der romanistischen Körperschaftstheorie aus. Siehe Windscheid, Pand., I, § 60, S. 239 ff.

gesprochen werden, denn der Begriff Beschlußfassung setzt als zweiseitiges Rechtsgeschäft in jedem Falle das Vorhandensein einer beratenden und beschließenden Mehrheit von Personen voraus.

In der Regel ist der Einmann auch zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft; er kann sich selbst dazu ermächtigen, ebenso wie er eine anderweitige Regelung wirksam zu treffen vermag. [17]) Für die Bestellung selbst findet die Vorschrift des § 181 BGB., die über die Zulässigkeit des Vertragsschließens mit sich selbst entscheidet, keine Anwendung. [18]) Der Einmann kann daher in seinem Namen für die Gesellschaft mit sich selbst seine Bestellung zum Geschäftsführer vornehmen. Er hat dabei lediglich die Vorschriften der §§ 6 Abs. 2, § 46 Ziff. 5 des GmbH-Gesetzes zu beachten.

Einen Z w a n g zur Bestellung eines Aufsichtsrates kennt das GmbH-Gesetz nicht. § 52 Abs. 1 GmbH-Gesetz bestimmt lediglich, daß der Gesellschaftsvertrag einen Aufsichtsrat zulassen k a n n. Der Einmann kann deshalb auch als Aufsichtsratsmitglied tätig sein. Aus der Struktur derEGmbH ergibt sich, daß dort eine Einzelperson diesen Rat bilden kann und mangels einer Personenmehrheit bilden m u ß. Dies stellt wiederum eine Unzulänglichkeit der Gesetzesauslegung des GmbH-Gesetzes dar, denn unter dem Begriff Rat versteht der Sprachgebrauch und die Rechtswissenschaft im allgemeinen eine „beratende" Instanz, eine Vielheit „beratender" Personen. Der Einmann, der sich selbst zum Geschäftsführer bestellt hat, kann sich jedoch nicht gleichzeitig auch noch zum Aufsichtsratsmitglied machen; das RG. entschied deshalb in dieser Richtung, daß der Einmann e n t w e d e r nur Aufsichtsratsmitglied o d e r nur Geschäftsführer sein kann. [19])

Zusammenfassend ergibt sich, daß in der Einmann-GmbH alle Rechte, die in der Mehrmann-GmbH eine Vielheit von Personen innehaben, in die Hand eines Mannes gelegt sind. Dieser erhält durch die Vereinigung aller Geschäftsanteile in seiner Hand und den dadurch bedingten Wegfall der übrigen Gesellschafter die umfassende Möglichkeit, mit eigener Initiative seine Gesellschaft zu leiten und mit ihr zu wirtschaften. Der Einmann kann seinen Willen, wenn er nicht mit dem Inhalt des Gesellschaftsstatuts übereinstimmt dadurch zum Gesellschaftswillen machen, daß er das Statut, das den Gesellschaftswillen kundgibt, ändert. Die Statutenänderung, die gerichtlich oder notariell beurkundet und ins Handelsregister eingetragen werden muß, stellt dann die Homogenität zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wieder her. (§ 277 HGB.).

[17]) KGJ. 40/73; 45/181; RG. 68/169.
[18]) RG. 68/179; Scholz, S. 126, § 6; siehe S. 18 d. Arb. Griebel: St. 55.
[19]) Grundsatz der Inkompatibilität. Griebel: St. 45—46. KG-Beschluß vom 12. Mai 1922. Ring 1/238.

Die EGmbH ist handelsrechtlich ein vorteilhaftes Gebilde, denn sie genießt einerseits den Vorteil einer beschränkten Haftung und hat andererseits allen anderen Gesellschaftsformen gegenüber den Vorteil eines unkomplizierten Gesellschaftsaufbaues und einer einfachen Organisation. In Wirklichkeit verbirgt sich hinter ihr der Einmann, der zwar als Leiter des Unternehmens seinem Willen maßgebenden Einfluß verschaffen kann, aber dennoch nicht den Mut hat, für seine alleinige Geschäftsführungsbefugnis als selbstverständliche Gegenleistung die unbeschränkte Haftung den Gläubigern gegenüber zu übernehmen. Reitberger [20]) fordert daher, daß der juristische Unterschied zwischen dem „Mann" und der „Gesellschaft" beseitigt und die unbeschränkte Haftung des Einmannes eingeführt werden solle.

Die Verbreitung, welche die EGmbH gefunden hat, kann in der Wirtschaft ein Bedürfnis nach ihr nicht begründen; es mag zwar dem Einzelnen angenehm und wünschenswert erscheinen, sein Geschäftsrisiko so klein als möglich zu gestalten, doch ist dieser „subjektive" Wunsch keineswegs auch ein Wunsch der deutschen Wirtschaft. Im Gegenteil: diese verlangt gerade heute nicht Dunkelmänner als Betriebs- und Wirtschaftsführer, die möglichst viele eigene Vorteile zum Nachteile der anderen genießen wollen; sie braucht Männer, die auf Gedeih und Verderb mit ihrem Betrieb verbunden sind und nach außen hin für alles einstehen, was sie im Rahmen ihrer verantwortungsbewußten Betriebsführung getätigt haben. Es kommt bei der Zulässigkeit der Rechtsform eines Gesellschaftsgebildes nach nationalsozialistischer Weltanschauung nicht darauf an, ob und inwieweit es dem Einzelnen Nutzen und Vorteile bringt; wesentlich ist vielmehr das Wohl der Allgemeinheit. Diese aber, so führt Reitberger aus, „will offenes Spiel und verlangt, daß den durch die EGmbH ermöglichten Schiebungen ein Ende bereitet wird." [21])

Die Unternehmer dieser Einmann-GmbH werden sich deshalb, den Forderungen der nationalsozialistischen Wirtschaftsführung gemäß, früher oder später darüber entscheiden müssen, ob sie die Form ihrer Gesellschaften weiterhin aufrechterhalten, oder sich dem neuen Rechts- oder Gemeinschaftsdenken einfügen wollen. Dieser Entscheidung wird regelmäßig die Frage nach der Zweckmäßigkeit zugrunde liegen. Eine wesentliche Beachtung wird dabei die steuerliche Behandlung derartiger Gesellschaftsformen bilden.

IV. Die EGmbH im Steuerrecht.

Für die steuerrechtliche Behandlung der EGmbH hat der RFH. den allgemeinen Grundsatz aufgestellt, daß der Einmann, der zwischen sich und den Verkehr eine steuerrechtlich selbständige Zwi-

[20]) Reitberger, Die Einmanngesellschaft, D. R. 1934, Nr. 11, S. 260.
[21]) Ebenda.

schenperson, nämlich die von ihm beherrschte Gesellschaft einschiebt, auch die sich aus dieser Einrichtung ergebenden Vorteile und Nachteile auf sich zu nehmen hat.[22]) Die Selbständigkeit der Gesellschaft gegenüber dem sie beherrschenden Einman ist somit auch steuerrechtlich anerkannt worden.

a) Die Einkommensteuer des Einmannes.

Von besonderer Bedeutung ist die Frage, wie steuertechnisch die Beträge zu behandeln sind, die der Inhaber einer EGmbH aus der Gesellschaftskasse entnimmt. Für die Veranlagung aus dem Einkommensteuergesetz ist zu untersuchen, ob die Entnahmen als Einkünfte aus „nicht-selbständiger Arbeit" (§ 36 EinkStGes.) oder aus „Kapitalvermögen" (§ 37 EStG.) anzusehen sind. Im ersteren Falle würden sich die Bezüge als Gehalt, im letzteren als Vorschüsse auf den zu erwartenden Gewinn oder als Rückzahlungen vom Gesellschaftsvermögen darstellen;[23]) außerdem könnte der Einmann die Entnahmen auch als zurückzahlbares Darlehen buchen.[24])

Zur Lösung dieser Frage ist wesentlich, in welchem Verhältnis der Einmann als Alleingesellschafter zu der Gesellschaft selbst steht. Der Einkommensteuer-Senat hat hierzu folgende Richtlinien gegeben:

1. Die Angestellteneigenschaft und damit die Vergütung des Einmannes ist steuerrechtlich dann anzuerkennen, wenn sie auf dem Gesellschaftsvertrage beruht.[25])

2. Der Senat hat weiterhin eine Angestellteneigenschaft angenommen, wenn der Arbeit des Einmannes ein Dienstvertrag zugrunde liegt.[26]) Die Entnahmen müssen jedoch in gleichen Abschnitten und gleichen Beträgen erfolgen und dürfen in keinem Mißverhältnis zum Geschäftsbetrieb der Gesellschaft stehen. Außerdem müssen sie ausdrücklich als Gehalt bezeichnet werden, dürfen also in keinem Falle als Dienstaufwand anzusehen sein. Die Vergütung des Einmannes darf keiner Aenderung unterliegen, je nachdem, ob die Gesellschaft mit Gewinn oder Verlust arbeitet. Reicht also der für den Einmann angesetzte Gehalt späterhin nicht aus und entnimmt er über die Vergütung hinaus Beträge aus der Gesellschaftskasse, so sind diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusehen.[27])

Ist auf Grund dieser umfangreichen und klaren Richtlinien die Angestellteneigenschaft des Einmannes festgestellt worden, so finden die Bestimmungen der §§ 69 ff. EStG. über den Abzug vom Arbeitslohn Anwendung. Die EGmbH hat den Steuerabzug vom

[22]) RFH. 2/183; 7/207.
[23]) Griebel: Die Einmanngesellschaft, S. 52.
[24]) StW. 1929, Nr. 719.
[25]) StW. 1929, Nr. 398.
[26]) StW. 1930, Nr. 301.
[27]) StW. 1929, Nr. 719.

Arbeitslohn des Einmannes vorzunehmen und die einbehaltenen Beträge an die zuständige Finanzkasse abzuführen (§§ 69, 70, 73, 74 EStG.). Das Gehalt des Einmannes ist ausgleichsweise bei der Körperschaftssteuer abzugsfähig.[28])

Wurde die Angestelltheneigenschaft des Einmannes verneint, so sind die Entnahmen bei Gesellschaftsgewinnen als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 37 EStG.) durch den Einmann zu versteuern.

b) Die EGmbH im Rahmen der Körperschaftssteuer.

Als Erwerbsgesellschaft ist die EGmbH grundsätzlich unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig (§ 2 Nr. 1; § 4 Nr. 1 KStG.). Das gewerbliche Einkommen der EGmbH ist nach § 13 EKStG. der auf Grund der kaufmännischen Bilanz ermittelte und erzielte Gewinn. Durch das Gesetz zur Aenderung der Körperschaftssteuer vom 27. 8. 1936[29]) ist der bisherige Steuersatz rückwirkend für das Jahr 1936 von 20 % auf 25 % und ab 1937 auf 30 % erhöht worden. Die Vorauszahlungen, die ab 10. 9. 1936 bis zur Bekanntgabe des Körperschaftssteuerbescheides für 1936 fällig werden, erhöhen sich um die Hälfte. Mit dieser Erhöhung soll eine Anpassung an die voraussichtliche Steuerschuld für 1936 und 1937 bezweckt werden.

Die Reichsregierung hat die Erhöhung der Körperschaftssteuer für notwendig erachtet und führt in der „amtlichen Begründung" wörtlich aus:[30])

„Der Anreiz, aus Steuerersparnisgründen die Form der anonymen Gesellschaft zu wählen, soll durch die Erhöhung der Körperschaftssteuer erheblich abgeschwächt werden. Die Form der Kapitalgesellschaft und damit die Form der Anonymität und der Ausschließung der persönlichen Haftung der Gesellschafter soll hier nur in denjenigen Fällen gewählt werden, in denen sie aus volkswirtschaftlichen Gründen gerechtfertigt ist."

„Die meisten Kapitalgesellschaften gehören zu denjenigen Unternehmungen, die in der letzten Zeit bedeutende Gewinne erzielt haben, die sich vielfach auch noch im Steigen befinden. Das zeigt sich auch zum Teil in der Erhöhung von Bezügen, die sich in vielen Fällen nach der Höhe des Gewinnes bestimmen. Die Erhöhung des Gewinnes ist aber unmittelbar in der Hauptsache oder ausschließlich auf Maßnahmen des Reiches zurückzuführen. Der Grundsatz der steuerlichen Gleichmäßigkeit bedingt, hier einen Ausgleich durch Erhöhung der Körperschaftssteuer eintreten zu lassen." „Die Erhöhung der Körperschaftssteuer auf 25 bis 30 % wird wohl ausreichen, um die unerwünschte Tendenz

[28]) Griebel, Die Einmanngesellschaft, S. 52.
[29]) RGBl. I, S. 701.
[30]) RStBl. 1936, S. 873.

der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in ihr Gegenteil zu verkehren und die Persönlichkeit und die Verantwortung gegenüber der Gemeinschaft in der Wirtschaft mehr als früher herauszuheben." Mit diesen Worten begrüßt der „Völk. Beobachter" [31]) diese Steuererhöhung.

Daraus ergibt sich die grundsätzliche Einstellung des Nationalsozialismus zu den Kapitalgesellschaften: Beseitigung der Anonymität, Wiedereinführung der persönlichen Verantwortlichkeit und Angleichung der Gewinne an eine steuerrechtlich gerechte Erfassung.

Die EGmbH wird auch für das Vermögenssteuergesetz und das Reichsbewertungsgesetz als rechtlich selbständig anerkannt. Nach § 2 Nummer 2 a VermStG. ist sie unbeschränkt, d. h. mit ihrem ganzen Vermögen vermögenssteuerpflichtig, da sie als juristische Person neben dem alleinigen Gesellschafter selbständiges Rechtssubjekt ist. [32]) Die Vermögenssteuer beträgt nach § 6, 7 VermStG. 5 % des auf Hunderte abgerundeten Vermögens. Die EGmbH bildet weiterhin einen selbständigen gewerblichen Betrieb im Sinne des § 44, I Nummer 1 RBewG.

Die rechtssubstanzliche Selbständigkeit von Einmann und Einmanngesellschaft bewirkt eine Doppelbesteuerung dahingehend, daß die Gesellschaft körperschafts- und vermögenssteuerpflichtig, der Einmann einkommen- und vermögenssteuerpflichtig ist. Diese steuerliche Regelung belastet natürlich den Einmann aufs schwerste. Mit Ausnahme weniger, besonders günstig gelagerter Fälle wird daher der Alleingesellschafter schon aus diesem Grunde versuchen, seiner EGmbH eine andere Form zu geben.

Der steuerlichen Ueberbelastung stehen sowohl die handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Erleichterungen des Umwandlungsgesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes einerseits, als auch andererseits die Vorteile der steuerlichen Bevorzugung der Personalgesellschaften gegenüber. Der Einmann hat außerdem heute noch die Möglichkeit, seiner Gesellschaft f r e i w i l l i g eine andere Form zu geben; in absehbarer Zeit wird aber die EGmbH verschwinden m ü s s e n, wenn von der Umwandlung bzw. Umbildung dieser Gesellschaftsform nicht genügend Gebrauch gemacht wird.

C. Die Umbildung der EGmbH in die GmbH

Dem Einmann ist es nicht möglich, die Umwandlung in ihrer Gesamtheit nach dem Umwandlungsgesetz vom 5. 7. 1934 durchzuführen. Dieses erlaubt zwar in § 1 auch die Umwandlung von GmbH; es kann sich hier jedoch nur um die Umwandlung von

[31]) VB. Nr. 244 vom 31. 8. 1936.
[32]) StW. 1926, Nr. 558.

normalen GmbH, also von Gesellschaften mit mehreren Gesellschaftern handeln. Denn Charakteristikum der Umwandlung im Rahmen des Umwandlungsgesetzes ist es ja gerade, daß die umzuwandelnde Gesellschaft nach vollzogener Umwandlung als Personalgesellschaft in den Händen der Gesellschafter sein soll, die schon an der Kapitalgesellschaft beteiligt waren. Da nun aber bei der EGmbH der Einmann, eine Einzelperson, das Unternehmen und die „Gesellschaft" darstellt, die KG aber immer aus einer Personenmehrheit bestehen muß, ist nach dem UG.[33]) die Umwandlung der EGmbH in die KG nicht möglich. Der Ausdruck Umwandlung stellt einen terminus technicus für Umwandlungen im Rahmen des UG. dar. Hier ist jedoch besser von einer „Umbildung" zu sprechen. Die EGmbH muß deshalb, um umgewandelt werden zu können, zunächst in eine Form gebracht werden, bei der mehrere Personen an dem Unternehmen beteiligt sind, die sich auch an der KG beteiligen. Zweckmäßig ist es deshalb, aus der EGmbH eine reguläre GmbH mit einer Personenmehrheit zu machen. Der Vorgang der Bildung der GmbH aus der EGmbH vollzieht sich auf Grund derjenigen gesetzlichen Bestimmungen, die auch die Schaffung der EGmbH erlaubten. Der Einmann, der alle Geschäftsanteile in seiner Hand vereinigt, kann diese abtreten, verkaufen, verschenken etc. Im ersten Falle führte dieses Abtreten der Anteile zur Entstehung der EGmbH; in unserem Falle kann der Einmann, der Geschäftsanteile an einen zweiten oder an mehrere unbeteiligte Personen abtritt, die Entstehung der Mehrmann-GmbH bewirken. Der in die ursprüngliche EGmbH eintretende Gesellschafter wird an dem Gesellschaftsvermögen in der Höhe seiner ihm von dem Einmann abgetretenen Geschäftsanteile beteiligt und übernimmt dadurch in seiner Eigenschaft als Gesellschafter Rechte und Pflichten desselben. Die Abtretung der Geschäftsanteile ist ein dingliches und abstraktes Rechtsgeschäft und erfordert in jedem Falle die Form gerichtlicher oder notarieller Beurkundung (§ 15 Abs. 3 GmbH-Gesetz). Durch diese Umbildung ist aus der EGmbH eine normale GmbH geworden, welche nach dem § 1 UG. umwandlungsfähig ist.

D. Umwandlung der GmbH in die KG

Das Gesetz zur Umwandlung von Kapitalgesellschaften vom 5. 7. 1934 wurde von der nationalsozialistischen Wirtschaftsführung erlassen, um bei der Umwandlung von Kapital- in Personalgesellschaften gegenüber der früheren Umwandlung handelsrechtliche Erleichterungen zu geben. Es wird auf diesem gesetzgeberischen Wege der Weiterentwicklung und der Vermehrung anonymer Gesellschaftsformen Einhalt geboten werden.

[33]) UG = Abkürzung für Umwandlungsgesetz vom 5. 7. 34.

In der deutschen Wirtschaft machten sich nämlich nach dem Kriege, insbesondere in der Inflationszeit, Strömungen bemerkbar, in deren Verlauf eine Flucht in die als Kapitalgesellschaften bezeichneten Unternehmungsarten einsetzte. Statistischen Aufstellungen gemäß gab es in Deutschland Ende 1913 5139 AG. und 26790 GmbH, im Jahre 1923 16362 AG und 71343 GmbH [34]). Als Grund des raschen Anwachsens war wohl in erster Linie die Tatsache anzusehen, daß die einzelnen Unternehmer ihr Eigenvermögen den Zugriffen ihrer Gläubiger nicht aussetzen wollten. Den größten Teil zu dieser Entwicklung trug aber wohl die Steuerpolitik des Weimarer Reiches selbst bei. Die Einkommensteuer stieg nach den Erzbergerschen Steuergesetzen im Jahre 1920 bis auf 65 % und erreichte damit eine fast unerträgliche Höhe. Die Körperschaftssteuer der Kapitalgesellschaften hingegen betrug nur 10 %. Die Folge einer derartigen Steuerpolitik m u ß t e das ungeheure Anwachsen der durch den niedrigen Steuersatz von 10 % begünstigten Kapitalgesellschaften sein. Diese stete Aufwärtsentwicklung erhielt auch dadurch keine Beeinträchtigung, daß die Unternehmer der Kapitalgesellschaften bemerken mußten, daß parallel mit der Haftungsbeschränkung auch eine geringere Kreditfähigkeit Platz griff. Die Banken und großen Lieferanten sahen sich nämlich gezwungen, bei Kreditgewährung an Mittel- und Kleingesellschaften Bürgschaft der einzelnen Gesellschafter selbst zu verlangen, weil ihnen die beschränkte Haftung derselben nicht genügend Sicherheit bieten konnte.

Auch die Tatsache der Erhöhung der Körperschaftssteuer auf 20 % vermochte der ständigen Weiterentwicklung der Kapitalgesellschaften keinen Einhalt zu bieten. Hinderungsgründe, die bestehenden Gesellschaftsformen in andere umzuändern, gab es nach wie vor genug; man denke nur an die volle Haftungsübernahme, die hohen Einkommensteuern und die bei der Umwandlung zu beobachtenden Formen.

Der Nationalsozialismus hat einen völlig neuen Weg eingeschlagen. Es kann nach seiner Ansicht nicht Aufgabe der Wirtschaft sein, Kapitalgesellschaften durch eine günstigere Besteuerung sozusagen gewaltsam entstehen zu lassen; es sollen vielmehr die anonymen Gesellschaftsformen, die dem nationalsozialistischen Führer- und Leistungsprinzip völlig widersprechen und einen ungünstigen Einfluß auf die ganze deutsche Wirtschaft ausüben, in Unternehmen umgewandelt werden, die sich auf der „Eigenverantwortung" ihrer Leiter aufbauen. Diesen Rechtsanschauungen hat die nationale Wirtschaft mit der Schaffung des Umwandlungsgesetzes sichtbaren Ausdruck verliehen. Die Rechtsform der Personalgesellschaft wird in all den Fällen erstrebt, in denen das

[34]) Lion, Komm. zum Umwandlungsgesetz, S. 1, S. 8.

Kapitalbedürfnis nicht so groß ist, daß es nicht auch von einer kleineren Anzahl von Gesellschaftern gedeckt werden könnte. [35]) Nur solche Kapitalgesellschaften sollen weiterbestehen bleiben, für deren Aufrechterhaltung große Teile des deutschen Volksvermögens notwendig sind, wie z. B. J. G. Farben, Deutsche Bank etc.

Nach der Präambel des Gesetzes geht dessen Sinn auf die Abkehr von anonymen Kapitalformen; Zweck des Gesetzes ist die Herbeiführung der „Eigenverantwortung". „Sinn und Zweck werden nur dann erreicht, wenn die Anonymität aufhört und der Unternehmer persönlich eine eigene Verantwortung übernimmt." [36])

Die „amtliche Erläuterung" [37]) des UG. setzt sich mit dem Begriff der anonymen Gesellschaft auseinander und sieht deren charakteristisches Merkmal darin, daß in ihr die Funktionen des Eigentümers und des Leiters des Unternehmens auseinanderfallen. Daraus ergibt sich, daß die Gefahr des Vermögensverlustes infolge unsachgemäßer Betriebsführung die Gesellschaft als die Eigentümerin trifft und nicht die unrentabel wirtschaftenden Verwaltungsmitglieder. Im Gegensatz dazu sieht die amtliche Erläuterung in der Personalgesellschaft eine Unternehmungsform, bei der Leiter und Inhaber meist personengleich sind, wodurch bedingt ist, daß jeder geschäftliche Ausfall auch denjenigen trifft, der das Unternehmen leitet. „Diese Verbundenheit des Leiters des Unternehmens mit dessen Geschick bietet in besonderem Maße die Gewähr für eine verantwortungsbewußte Leitung einerseits, als auch andererseits für Tatkraft und Unternehmungsgeist des Leiters. Sie ist daher geeignet, das Vertrauen in das Unternehmen und seine Leitung zu stärken." [38])

I. Die Umgestaltung der GmbH in die KG nach früherem Recht.

Die Umgestaltung einer GmbH in eine KG war nach früherem Recht nur dadurch möglich, daß Erstere sich auflöste und ihre Gesellschafter entweder allein, oder mit Dritten das Geschäft der GmbH übernahmen und als KG fortführten. Es konnte sich nur um eine wirtschaftliche Umbildung handeln, nicht um eine solche, wie sie § 80 GmbH-Gesetz für die Umwandlung einer AG in eine GmbH regelt, da die GmbH ein ganz anderes Rechtsgebilde wie die KG darstellt. Bei der Ersteren handelt es sich um eine juristische Person, während Letztere eine Personengemeinschaft zur gesamten Hand darstellt. Grundlage für eine derartige Umbildung ist § 22 HGB., welcher das Recht auf Fortführung einer

[35]) Böttcher-Meilecki, Umwandlung, Auflösung und Anleihestock von Kapitalgesellschaften, S. 15, I.
[36]) Crisolli-Groschuff-Kämmel, Umwandlung und Löschung von Kapitalgesellschaften, S. 38.
[37]) DJ. 1934, S. 883.
[38]) Crisolli-Groschuff-Kämmel S. 39.

abgeleiteten Firma regelt; es darf, „wer ein bestehendes Handelsgeschäft unter Lebenden oder von Todeswegen erwirbt, für das Geschäft die bisherige Firma mit oder ohne Zufügung eines das Nachfolgeverhältnis andeutenden Zusatzes fortführen, wenn der bisherige Geschäftsinhaber oder dessen Erben in die Fortführung der Firma ausdrücklich einwilligen."

Es kann demnach das Geschäft einer Kapitalgesellschaft mit Firma auf eine Personenmehrheit übertragen werden, wobei es bedeutungslos ist, ob Erwerber der Gesellschaft die ehemaligen Gesellschafter der GmbH oder Dritte sind. Ist im Gesellschaftsvertrag nichts Anderweitiges bestimmt, so muß der Auflösungsbeschluß der alten GmbH mit der Dreiviertelmehrheit des § 60 Abs. 2 GmbH-Gesetz gefaßt werden. [39])

In der Regel enthält die Gesellschaftssatzung eine Bestimmung über die Zeit des Bestehens der Gesellschaft. Wird der Auflösungsbeschluß vor diesem Zeitpunkt gefaßt, so ist er gleichzeitig eine Satzungsänderung, dahingehend, daß die Dauer des Gesellschaftsbestehens bis zum Zeitpunkt der Auflösung abgekürzt wird. Für diesen Fall bedarf die Auflösung der gerichtlichen oder notariellen Beurkundung, um rechtswirksam zu sein. (§ 53 Abs. 2 GmbH-Gesetz.) Fällt der Zeitpunkt der Auflösung nach dem Gesellschaftsvertrag mit dem Ende des Bestehens der Gesellschaft zusammen, so muß die Auflösung lediglich nach § 65 Abs. I GmbH-Ges. ins Handelsregister eingetragen werden. [40])

Der Vertrag über die Gründung der KG kann auch gleichzeitig mit dem Auflösungsbeschluß zusammenfallen; er bedarf keiner Form. Bei seinem Abschluß können sich auch Dritte beteiligen, die nicht Gesellschafter der GmbH waren. Der Vertrag kommt mit einfacher Stimmenmehrheit zustande. Die nicht zustimmenden oder sich nicht an der KG beteiligenden Gesellschafter sind, ihrem Anteil an dem Reinvermögen der GmbH entsprechend, in Geld abzufinden. Die Uebertragung des Geschäfts der GmbH auf die neue KG kann in zweifacher Weise vor sich gehen.

1. Den Gesellschaftern, die Mitglieder der KG werden, kann das ganze Aktivvermögen der GmbH an Stelle der Liquidationsverteilung des § 72 GmbH-Gesetzes übergeben werden. [41]) Sie bringen es dann als Vermögen in die neugegründete KG ein; diese Aufgabe obliegt den Liquidatoren, welche gleichzeitig Gesellschafter sind. Die Liquidatoren übertragen demnach auch ihr eigenes Vermögen auf die neue Gesellschaft. Das in § 181 BGB ausgesprochene Verbot des Selbstkontrahierens steht dem nicht entgegen, denn es handelt sich bei der Vermögensübertragung lediglich um die Erfüllung einer Verbindlichkeit.

[39]) Scholz: St. 597, 598.
[40]) Scholz, GmbH-Ges. § 60, S. 599/601.
[41]) Staub-Hachenburg: GmbH.-Ges. St. 397.

Die Vermögensübertragung ist jedoch erst zulässig nach Ablauf des Sperrjahres (§ 73 GmbH-Ges.) d. h. es muß mit ihr bis zum Ablauf eines Jahres nach der letzten Gläubigeraufforderung gewartet werden. Die Uebertragung des GmbH-Vermögens darf außerdem nicht vor der Sicherstellung aller GmbH-Gläubiger erfolgen. Geschieht die Vermögensauskehrung verfrüht, so ist sie zwar nicht nichtig, aber die Liquidatoren sind zum Ersatz des verteilten Vermögens und die Gesellschafter zur Rückerstattung des ihnen vor der Deckung und Sicherstellung der Gläubiger verausgabten Vermögens an die Gesellschaft verpflichtet (§ 73 Abs. 3 GmbH-Ges., § 812 BGB.) [42])

2. Zwischen der GmbH, vertreten durch die Liquidatoren, und der KG, vertreten durch einen oder mehrere geschäftsführende Gesellschafter kann auch ein Kaufvertrag abgeschlossen worden sein, der, wenn er das ganze Gesellschaftsvermögen ergreift, gemäß § 311 BGB gerichtlicher oder notarieller Beurkundung bedarf. Auch in diesem Falle ist das Sperrjahr einzuhalten. Der Kaufpreis darf daher erst nach dem Ablauf des Jahres und der Befriedigung bzw. der Sicherstellung der GmbH-Gläubiger unter die GmbH-Gesellschafter verteilt werden. Den Gesellschaftern der aufgelösten GmbH, welche sich nicht an der neuen KG beteiligen und mit der Auflösung ausscheiden ist ein ihrer Beteiligung am Reinvermögen der GmbH entsprechender Teil des Kaufpreises in bar auszubezahlen. Diejenigen Gesellschafter jedoch, welche Mitglieder der neuen KG werden, sind sowohl Gläubiger als auch Schuldner des ihnen zu überantwortenden Teiles des Kaufpreises, gemessen nach ihrer Beteiligung an der GmbH; die Kaufpreisschuld wird aber durch Vereinigung von Forderung und Schuld in einer Person getilgt. [43]) Liquidatoren, welche gleichzeitig auch Gesellschafter der KG sind, dürfen weder den Kaufvertrag abschließen, noch die Uebertragung des Vermögens bewirken, es sei denn, daß sie durch Gesellschafterbeschluß besonders dazu ermächtigt werden.

Das Vermögen der GmbH geht jedoch nicht als Ganzes uno actu auf die KG über, es findet somit keine Gesamtrechtsfolge statt. Die Vermögensgegenstände müssen vielmehr einzeln nach den Bestimmungen des BGB übertragen werden, d. h. Grundstücke aufgelassen und eingetragen, Mobilien übergeben, Forderungen abgetreten werden (§§ 873, 925, 929, 398 BGB).

Die Gesellschafter der GmbH sind an der KG in demselben Maße beteiligt, wie sie an der GmbH beteiligt waren. Ihr Kapitalkonto an der neuen Gesellschaft ist demnach identisch mit ihrem Anteil am Reinvermögen der GmbH, das auf die KG übertragen worden ist. Haben die Gesellschafter bei der GmbH jedoch

[42]) Staub-Hachenburg: GmbH.-Ges. St. 397.
[43]) Staub-Hachenburg: Komm. z. GmbH-Ges. S. 397.

Schulden zu begleichen, so vermindert sich ihr Konto bei der KG um diese, sodaß das Konto des einen oder anderen Gesellschafters von vornherein passiv sein kann.

Führt die KG die Firma der GmbH fort, so hat dies wie bei jeder Veräußerung eines Handelsgeschäfts mit Firma die gesetzliche Folge, daß für die sämtlichen Verbindlichkeiten der GmbH und die im Geschäftsbetrieb derselben begründeten Forderungen die neue Gesellschaft haftet (§ 25 HGB).

Nach früherem Recht erforderte die Umwandlung einer GmbH in eine KG somit eine Fülle von Formalitäten, Beurkundungen und Beschlußfassungen und stellte dadurch eine erhebliche Belastung finanzieller Art dar.

II. Die Umwandlung der GmbH in die KG nach dem UG.

Das Umwandlungsgesetz hat für die Umwandlung keinen allgemeinen juristischen Begriff geprägt. Auszusondern aber und damit nicht den Vorschriften dieses Gesetzes unterstellt, sind jedoch alle jene Fälle, in denen das Unternehmen der GmbH an fremde Personen oder an eine fremde Gesellschaft veräußert wird, ohne daß die bisherigen Gesellschafter weiterbeteiligt sind. „Das Charakteristische der unter dem Begriff Umwandlung zusammengefaßten Vorgänge besteht darin, daß zwischen den vor und nach dem Vermögensübergang Beteiligten im Wesentlichen Identität besteht." [44])

Die Umwandlung im Rahmen des Umwandlungsgesetzes umschließt nur eine Reihe im Gesetz genau bezeichneter Fälle. § 1 UG erlaubt die Umwandlung von AG, GmbH, Komm. a. A., in oHG und KG. Die Umwandlung der im vorliegenden Falle aus der EGmbH entstandenen GmbH fällt demnach unter die Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes.

Auch in zeitlicher Beziehung ist die Umwandlung von Kapitalgesellschaften beschränkt. Gemäß § 1 der 5. DVO. UG kann die Umwandlung von Kapitalgesellschaften nach dem Umwandlungsgesetz und seinen Durchführungsverordnungen bis zum 31. März 1941 beschlossen werden. § 2 derselben Verordnung bestimmt jedoch, daß nur solche Kapitalgesellschaften umgewandelt werden können, die vor dem 1. Januar 1937 entstanden sind. Der Reichsminister der Justiz kann jedoch die Umwandlung später entstandener Kapitalgesellschaften zulassen. [45])

Das Umwandlungsgesetz gibt in handelsrechtlicher Beziehung gegenüber der früheren Umwandlung bzw. Umbildung eine Fülle wesentlicher Erleichterungen:

a) Verringerung der Formalitäten.

---

[44]) Lion, a. a. O., S. 13.
[45]) RGBl. I. 662 vom 30. Juni 1937.

Die Umwandlung vollzieht sich ohne Liquidation. Es bedarf zu ihr keiner Uebertragung der einzelnen Vermögensgegenstände. Ein einziger Beschluß genügt vielmehr für die Umwandlung und den Vermögensübergang. Beide Akte vollziehen sich auf Grund der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelregister kraft Gesetzes.

b) Die Verringerung der Kosten.

Notariats- und Gerichtkosten entstehen nur einmal für den Umwandlungsbeschluß, während bisher mehrere Beschlüsse beurkundet werden mußten, mehrfache Anmeldung bei Gericht und wiederholte Veröffentlichungen notwendig waren.[46]) Außerdem erfolgt die Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister und die Eintragung der KG gebührenfrei.

Die amtliche Begründung des Umwandlungsgesetzes[47/48]) betont richtig, daß der Begriff der Umwandlung nicht lediglich dahin zu verstehen ist, daß sich die umzuwandelnde GmbH eine andere Rechtsform gibt, sondern, daß sich auch die Rechtspersönlichkeit der GmbH ändert. An die Stelle der juristischen Person, der GmbH, tritt eine Gemeinschaft zur gesamten Hand, die KG. Die Umwandlung selbst zerfällt in zwei Abschnitte:

1. der Errichtungakt der KG als solcher,
2. die Uebertragung des GmbH-Vermögens auf die KG.

An der zu errichtenden KG müssen nach § 9 UG alle Gesellschafter der GmbH beteiligt sein. Das Gesetz stellt dieses Erfordernis deswegen auf, weil der Wegfall der Liquidation begrifflich voraussetzt, daß alle diejenigen in der neuen Gesellschaft weiter gebunden bleiben müssen, denen das Vermögen der alten Gesellschaft im Liquidationsfalle ausgefolgt werden müßte.[49]) Wollte also ein Gesellschafter bei der Umwandlung ausscheiden, so wäre dazu Liquidation und Auseinandersetzung nötig, hätte nicht das UG in § 3 Abs. 1 der DVO UG eine Sonderregelung getroffen. Diese Gesetzesbestimmung macht nämlich von dem Erfordernis der Beteiligung aller Gesellschafter der GmbH an der KG insofern eine Ausnahme, als auf dem Wege über die Umwandlung durch Mehrheitsbeschluß auch die Errichtung einer KG beschlossen werden kann, an der nur die zustimmenden Gesellschafter beteiligt sind.[50])

Die Umwandlung kann nach dieser Bestimmung in jedem Falle erfolgen, wenn Gesellschafter, die neun Zehntel des Stammkapitals in ihrer Hand vereinen, der Umwandlung zustimmen. Will ein Gesellschafter, der mehr als ein Zehntel des Stammkapitals be-

---

[46]) Böttcher-Meilecki, S. 16.
[47/48]) Begründung des Steuererleichterungsgesetzes im Reichsanzeiger vom 16. 7. 34, Heft 163, S. 2.
[49]) Böttcher-Meilecki, S. 124.
[50]) Ebenda, S. 126.

sitzt, ausscheiden, ohne der GmbH den Weg der erleichterten Umwandlung im Rahmen des UG zu versperren, so ist ihm die Möglichkeit gegeben, vor der Umwandlung seine Beteiligung gegen eine bestimmte Abfindung auf die übrigen Gesellschafter zu übertragen. Der erleichterten Umwandlung steht dann nichts mehr im Wege, da sich ja alle im Augenblick der Umwandlung an der GmbH beteiligten Gesellschafter auch an der KG beteiligen. [51])

Unbedingtes Erfordernis der Umwandlung ist weiterhin das Vorliegen einer, auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichteten Gesellschaft. Betreibt die GmbH kein Handelsgewerbe, wozu sie als Formkaufmann in der Lage ist, so ist eine Umwandlung lediglich in eine BGB-Gesellschaft zulässig. Wird die Eintragung der neuen KG trotz Fehlens der Handelsgewerbeeigenschaft vorgenommen, so gilt das von ihr betriebene Gewerbe für die Dauer der Eintragung als Handelsgewerbe. (§ 5 HGB.). [52]) Der Registerrichter hat daher in jedem Falle nachzuprüfen, ob es sich bei der umzuwandelnden GmbH um eine, ein Handelsgewerbe treibende Gesellschaft handelt.

Die Gesellschafterversammlung beschließt in einem Beschluß sowohl die Errichtung der KG, als auch gleichzeitig die Uebertragung des Vermögens der GmbH auf dieselbe. § 9 Abs. 1 UG. Diese zwei Rechtsvorgänge zusammen bilden die Umwandlung.

Der Umwandlungsbeschluß, der einen gesellschaftsrechtlichen Gesamtakt darstellt, bringt die KG zum Entstehen. [53]) Daneben bedarf es keines eigenen Gesellschaftsvertrages, der sonst die Grundlage der KG bildet. Es kann jedoch daraus nicht geschlossen werden, daß die KG bar jeden Gesellschaftsvertrages entstanden wäre; „der gesellschaftsrechtliche Gesamtakt hat vielmehr gleichzeitig den Charakter eines Gesellschaftsvertrages, der lediglich in die äußere Form des Gesamtaktes gekleidet ist." [54/55])

§ 9 Satz 2 Halbs. 1 UG bestimmt, daß für die Umwandlung die Vorschriften der §§ 2 bis 7 Anwendung finden, soweit § 10 und 11 des Gesetzes nichts Abweichendes bestimmen.

Das Vermögen der umzuwandelnden GmbH geht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses kraft Gesetzes und im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ohne Liquidation auf die KG über. § 4 Satz 1 UG. Die GmbH ist damit aufgelöst, ohne daß es einer besonderen Eintragung dieser Tatsache ins Handelsregister bedarf. [56])

---

[51]) Böttcher-Meilecki, S. 124.
[52]) Staub-Pinner, § 105, Anm. 17 HGB.
[53]) Böttcher-Meilecki, S. 127.
[54/55]) Lion, S. 104; Böttcher-Meilecki, S. 127.
[56]) Düringer-Hachenburg: Gesetz über die Umwandlung von Kapitalgesellschaften, III. Band, 3. Teil. Berlin 1935, St. 84.

Die Tatsache der Gesamtrechtsnachfolge ist der bedeutsamste Punkt der durch das UG geschaffenen handelsrechtlichen Erleichterungen.[57]) Ergeben sich hinsichtlich der Gesamtrechtsfolge Unklarheiten, so sind diejenigen Grundsätze anzuwenden, welche die Rechtsprechung und die Rechtslehre für die bisher bestehenden Fälle der handelsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge entwickelt haben.[58]) Außerdem sind die Vorschriften des BGB, die sich auf die Gesamtrechtsnachfolge des Erben in das Vermögen des Erblassers beziehen, zu verwenden.[59]) Bewegliche Sachen werden daher Eigentum der KG ohne Einigung und Uebergabe, Grundstücke ohne Auflassung etc.

Mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister löst sich die GmbH auf und verliert ihre Rechtspersönlichkeit.[60])

Die Löschung der GmbH und die Eintragung der KG erfolgen auf dem Wege des § 22 GBO und können sofort nach der Umwandlung geschehen.[61])

Die Passiven der GmbH müssen entsprechend dem § 419 BGB von der KG übernommen werden. Die Haftung der KG beschränkt sich hiernach auf das übernommene Vermögen und die ihr aus dem Vertrage zustehenden Ansprüche. Beruft sich die KG auf die Beschränkung ihrer Haftung, so finden die für die Haftung des Erben geltenden Vorschriften der §§ 1990, 1991 BGB entsprechende Anwendung. Daneben haften die Komplementäre der KG jedoch persönlich für die durch die Gesellschaft übernommenen Verbindlichkeiten.

Aus § 6, § 7 UG ergibt sich ein verstärkter Schutz der Gläubiger der umgewandelten GmbH. Der Gesetzgeber hat hier Schutzvorschriften erlassen, welche die sich aus der Umwandlung für die Gläubiger ergebenden Gefahren mildern und womöglich ausschließen sollen.[62]) Die Gläubigerschutzvorschriften enthalten vier Maßnahmen:

1. Die Gläubiger haben ein Recht auf Sicherstellung § 6 UG.
2. Während einer gewissen Sperrzeit müssen die Vermögensmassen getrennt verwaltet werden. § 7 Abs. 1, 2, 4 Satz 1 UG, § 306 Abs. 2 HGB.
3. Der Gerichtsstand muß fortbestehen bleiben. § 7 Abs. 3 UG, § 306 Abs. 3 HGB.

---

[57]) Böttcher-Meilecki, S. 81.
[58]) Böttcher-Meilecki, S. 81.
[59]) Böttcher-Meilecki, S. 81; RG. 129/294; JW. 1929/1242; Düringer-Hachenburg St. 86.
[60]) Lion, S. 66.
[61]) KG in KGJ. 46 A. S. 90.
[62]) Lion, S. 68.

4. Die Entnahmen und Zahlungen aus dem übergehenden Vermögen müssen beschränkt werden. § 7 Abs. 4 Satz 2 UG, § 8 Abs. 2 UG.[63])

In der Bekanntmachung der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses sind die Gläubiger der GmbH darauf hinzuweisen, daß sie dann Sicherheit und Befriedigung verlangen können, wenn sie sich binnen 6 Monaten nach dieser Bekanntgabe bei den persönlich haftenden Gesellschaftern der KG melden. Das Gericht hat die Gläubiger auf diese Tatsachen hinzuweisen und ihnen ihre zustehenden Rechte anzugeben; bei Unterlassung des Hinweises kann eine Haftung gemäß § 839 BGB eintreten. „Gläubiger im Sinne dieser Schutzvorschriften ist nur derjenige, dessen Forderung spätestens mit Ablauf des Tages vor der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister eingetragen ist."[64]) Unter die Schutzvorschriften des Gesetzes fallen demnach nicht diejenigen Gläubiger, deren Forderungen erst durch die Umwandlung entstanden sind, wie z. B. die Ansprüche der ausscheidenden Gesellschafter auf Abfindung.

Hat sich ein Gläubiger nicht rechtzeitig gemeldet, so wird er deswegen nicht etwa mit seiner Forderung ausgeschlossen, er tritt aber in Konkurrenz mit den Gläubigern der übernehmenden Gesellschaft.[65]) Aus der zu erstattenden Meldung muß hervorgehen, daß der Gläubiger Befriedigung oder Sicherstellung beansprucht; ferner muß in ihr der Entstehungsgrund und der Betrag der Forderung enthalten sein.[66])

Reicht das übernommene Vermögen der KG nicht zur Befriedigung aller Gläubiger aus, so müssen die Gläubiger der KG Sonderkonkurs beantragen.[67])

Die Forderungen der Gläubiger selbst brauchen erst dann befriedigt werden, wenn sie fällig, unbestritten und unbedingt sind. Handelt es sich um eine bestrittene oder noch nicht fällige Forderung, so hat der Schuldner lediglich Sicherheit zu leisten, es sei denn, daß hiervon Befreiung erteilt ist.[68]) Die Durchführung der Befriedigung der Gläubiger regelt sich nach den allgemeinen Vorschriften des BGB: bei Bringschulden müssen demnach die Leistungen tatsächlich, bei Holschulden wörtlich angeboten werden. §§ 294, 295, 269, 270 BGB.

Die zweite DVO UG hat hinsichtlich der Schutzvorschriften der §§ 6, 7 UG eine weitere Sonderregelung getroffen. Denn „die ausnahmslose Durchführung der Bestimmungen des § 6 UG,

[63]) Lion, S. 68.
[64]) Ebenda.
[65]) Böttcher-Meilecki, S. 104.
[66]) RG. 92/77.
[67]) Crisolli-Groschuff-Kämmel, S. 81.
[68]) Böttcher-Meilecki, S. 104; Düringer-Hachenburg: St. 106.

wonach Sicherheit zu leisten ist, würde in manchen Fällen die sonst durchaus sachgemäße und dem Zweck des Gesetzes entsprechende Umwandlung unmöglich machen, da bei den gegenwärtigen und voraussichtlich noch längere Zeit dauernden Verhältnissen des Kapitalmarktes die Bereitstellung oder Beschaffung der zu der Sicherheitsleistung erforderlichen Mittel ohne brauchbare Schwächung der zum ordnungsmäßigen, gedeihlichen Betrieb notwendigen Geld- oder Kreditmittel auch durchaus gesunden und kreditwürdigen Unternehmen nicht immer möglich ist." [69])

§ 1 der zweiten DVO UG bestimmt deshalb, daß der Reichsminister der Justiz von der Verpflichtung der Sicherheitsleistung dann befreien kann, wenn diese einerseits die übernehmende Gesellschaft unbillig belastet und andererseits eine Gefährdung der Gläubiger durch die Befreiung nicht zu befürchten ist. Die KG hat zu diesem Zweck in einem an den Minister zu richtenden Antrag ihre geschäftliche und finanzielle Lage, Bilanzen, Schulden etc. darzulegen. Dieser kann nach freiem Ermessen endgültig darüber entscheiden, ob und in welcher Höhe Befreiung von der Sicherheitsleistung zu erfolgen hat.

Einen weiteren Gläubigerschutz bietet die Bestimmung des § 7 UG. Sie ordnet an, daß während des Sperrhalbjahres getrennte Vermögensverwaltung eintreten muß. Das übernommene Vermögen der GmbH gilt während dieser Zeit als Sondervermögen, weshalb eine Vereinigung mit dem Vermögen der KG nicht vor Ablauf des Sperrhalbjahres erfolgen darf. [70]) Nicht nötig ist jedoch, daß das Vermögen der GmbH räumlich von dem übrigen Vermögen getrennt wird; es soll aber eine Vereinigung und Vermischung der beiden Vermögensmassen möglichst vermieden werden. [71]) Die Zugehörigkeit der einzelnen Vermögensgegenstände zu dem einen oder anderen Vermögen muß ohne besondere Schwierigkeiten jeweils festgestellt werden können. [72]) Dazu ist getrennte Buchführung und Bilanzierung erforderlich. Haben sich während des Sperrhalbjahres noch nicht alle Gläubiger gemeldet, so muß die Trennung der Vermögensmassen noch über diesen Zeitpunkt hinaus erfolgen. [73]) Es ist fernerhin unzulässig, aus dem übernommenen Vermögen Beträge und Gegenstände zu übernehmen und aus ihm Zahlungen zu leisten. Als Sondervermögen soll das Vermögen allein der Befriedigung und Sicherstellung der Gläubiger dienen und zu diesem Zweck bereitgehalten werden. Zahlungen oder Entnahmen, die an die Gesellschafter in ihrer Eigenschaft als Gesellschaftsgläubiger erfolgen, sind jedoch zulässig. Hat z. B.

[69]) Bekker, GmbH-Rundschau, Nr. 7, 1935, S. 586.
[70]) Düringer-Hachenburg: Komm. z. GmbH-Ges. St. 112.
[71]) Groschuff-Kämmel, S. 82.
[72]) Böttcher-Meilecki, S. 107.
[73]) Staub-Pinner, § 306 HGB. Anm. 20.

ein Gesellschafter der Gesellschaft Waren geliefert, so kann er die Bezahlung derselben aus dem Vermögen fordern und auch erhalten.[74])

Den Gläubigern der umgewandelten GmbH steht bis zum Ablauf des Sperrhalbjahres lediglich der Zugriff auf das von der KG übernommene Vermögen offen. Gläubiger der KG dagegen können sich, ebenso wie Privatgläubiger der einzelnen Gesellschafter, nur an das übrige, von den Gesellschaftern der KG eingebrachte Vermögen halten. Besitzt die KG kein sonstiges Vermögen, so müssen sie bis zum Ablauf des Sperrhalbjahres warten.

Das Gesetz stellt weiterhin das Erfordernis auf, daß der Gerichtsstand der GmbH während des Sperrhalbjahres beibehalten wird. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß die KG ihren eigenen Gerichtsstand hat; der Gläubiger kann dann zwischen den beiden Gerichtsständen seine Wahl treffen, aber nur die übernehmende KG verklagen.[75])

Die Verletzung der zwingenden Vorschriften des § 7 UG hat verschiedene Folgen. Die Vermögensvereinigung ist zivilrechtlich den Gläubigern der GmbH gegenüber unwirksam.[76]) § 15 UG bedroht die Verletzung der Vorschriften des § 7 UG mit Gefängnisstrafen.

Soll die GmbH in eine KG umgewandelt werden, so ist notwendig, daß der Umwandlungsbeschluß die nach § 161 HGB erforderlichen Bestimmungen enthält.

Nach dieser Bestimmung ist die KG eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, und bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei mindestens einem Gesellschafter auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist, während bei dem anderen Teile der Gesellschafter, zumindest bei einem von ihnen, eine Haftungsbeschränkung nicht Platz greift und dieser für die Schulden der Gesellschaft mit seinem ganzen Vermögen haftet. Den unbeschränkt haftenden Gesellschafter nennt das Gesetz „persönlich haftenden Gesellschafter"; er heißt auch Komplementär im Gegensatz zu dem beschränkt haftenden Gesellschafter, dem Kommanditisten.

Die Namen der persönlich haftenden Gesellschafter müssen im Umwandlungsbeschluß nicht enthalten sein; aus ihm müssen jedoch die Namen der Kommanditisten und der Betrag ihrer Kommanditeinlage hervorgehen. § 14 Satz 1 UG, § 12 UG.

Die Anteile der einzelnen Gesellschafter ergeben sich, wenn nichts anderes bestimmt ist, aus ihrer Kapitalbeteiligung bei der

[74]) Groschuff-Kämmel, S. 84.
[75]) Groschuff-Kämmel, S. 84.
[76]) Ebenda und RG. 84/247.

GmbH. Der Anteil des einzelnen Gesellschafters an dem mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses auf die KG übergehenden Vermögen stellt seine Einlage und damit seine Kapitalbeteiligung bei der neuen KG dar. Der Anspruch der GmbH gegen die Gesellschafter auf Einbezahlung ihrer Stammeinlagen bleibt auch noch nach der Gesellschaftsumwandlung bestehen und geht von der GmbH auf die KG über. (§ 19 Abs. 2 Satz 1 GmbH-Ges.)

Das Recht der Beteiligung der einzelnen Gesellschafter am Gesellschaftsgewinn und ihr Recht, aus dem Gesellschaftsvermögen Beträge zu entnehmen, regelt sich von selbst nach den jeweiligen Kapitalanteilen der Gesellschafter und mangels abweichender Vereinbarungen nach dem Gesetz. (§ 155, §§ 120—122 HGB in Verbindung mit § 161 HGB.)

Der Umwandlungsbeschluß der GmbH muß keine Regelung der Geschäftsführung und der Vertretung der zu gründenden KG enthalten. Für diese zwei wichtigen und bedeutenden Funktionen gelten demnach in der Regel die allgemeinen Grundsätze des Handelsrechts.

Danach wird unter der Geschäftsführung bei der KG, ebenso wie bei allen anderen Gesellschaftsformen, die zwischen den Gesellschaftern im Innenverhältnis getroffene Vereinbarung über die Führung aller Geschäfte und Handlungen, die sich als „Betätigungen der gemeinsamen Willensorganisation in der Richtung auf den Gesellschaftszweck darstellen", verstanden. [77]) Von der Geschäftsführung, die das interne Verhältnis regelt, ist die Vertretung streng zu unterscheiden. Sie betrifft nur das Verhältnis der Gesellschaft zu Dritten, legt demnach nur ein Außenverhältnis klar.

Es wurde bereits dargelegt, daß der Uebergang des Vermögens der GmbH auf die KG kraft Gesetzes eintritt, der Vermögensübergang also eine gesetzlich eintretende Folge des Umwandlungsbeschlusses ist. In diesem Beschluß muß jedoch ausdrücklich betont sein, daß das Vermögen der GmbH „zum Zwecke der Umwandlung unter Ausschluß der Liquidation" auf die KG übertragen wird. Diese rein formelle Bestimmung ist deshalb geschaffen worden, weil die Umwandlung in eine schon bestehende KG nach allgemeinen Vorschriften auch m i t Liquidation möglich ist.

§ 3 UG bestimmt, daß der Anmeldung der Umwandlung ins Handelsregister die dieser Umwandlung zugrunde gelegte Bilanz beizufügen ist. Das Gesetz selbst enthält bezüglich der Art der Bilanz und des Tages der Bilanzaufstellung keinerlei Bestimmung. Die Umwandlungsbilanz muß jedenfalls den Stand des von der GmbH auf die KG übergehenden Vermögens angeben, daher eine reine Vermögensbilanz sein; [78]) sie ist von jeder Ertragsbilanz,

[77]) Düringer-Hachenburg, § 114, Anm. 2.
[78]) A. A. Düringer-Hachenburg, St. 80.

insbesondere von der Jahresbilanz und der Schlußbilanz streng zu unterscheiden.[79]) Sie muß die tatsächlichen Vermögenswerte angeben und deshalb auch z. B. alle stillen Reserven, Patente usw. enthalten. Rein äußerlich ähnelt diese Bilanz zwar der Bilanz des § 333 Abs. 2 HGB. Durch die Bezugnahme auf § 261 HGB stellt diese letztere Bilanz jedoch ihrer Natur nach eine Gewinnverteilungsbilanz, d. h. zum Unterschied von der Umwandlungsbilanz eine reine Ertragsbilanz dar.

Der § 333 Abs. 2 HGB muß jedoch bezüglich des Tages der Bilanzaufstellung zumindest analog angewandt werden können. Nach dieser gesetzlichen Bestimmung darf die Bilanzaufstellung nicht mehr als zwei Monate vor dem Zeitpunkt der Umwandlung, d. h. vor dem Tage der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister liegen. Diese Ansicht ist in der Literatur zwar bestritten; der auch von Böttcher-Meilecki[80]) angenommene Zeitraum von 2 Monaten wird jedoch auch bei schwierigen Fällen für die Aufstellung der Bilanz und eine etwaige notwendige Aufschlußerteilung genügen. Eine weitere Bemessung dieses Zeitraumes kann hingegen nicht im Sinne des Gesetzgebers und der ganzen Umwandlungsvorschriften liegen, denn dadurch könnte unter Umständen eine erhebliche Verschleierung der tatsächlichen Vermögensverhältnisse der umzuwandelnden GmbH vorgenommen werden. Dies soll aber möglichst vermieden werden, da die aufzustellende Bilanz die Vermögensverhältnisse der umzuwandelnden GmbH zur Zeit der Umwandlung, also am Tage der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister, wiedergeben soll. Man darf diese nicht zu vermeidenden Ungenauigkeiten nicht noch dadurch vermehren, daß man den Stichtag der Bilanzaufstellung noch vor diesen vollauf genügenden Zweimonatszeitraum legt.[81])

Erfolgt die Umwandlung der GmbH vor dem Ablauf des Geschäfsjahres, so wird für das sogen. Rumpfgeschäftsjahr, das die Zeitspanne von der letzten Bilanzaufstellung bis zum Tag der Umwandlung der GmbH erfaßt, eine besondere Ertragsbilanz aufgestellt; diese Ertrags-Schlußbilanz ist von der Umwandlungsbilanz zu unterscheiden, ebenso wie eine Unterscheidung von der Bilanz des § 333 Abs. 2HGB getroffen wurde. Die Schlußbilanz bedarf als Zwischenbilanz nicht der Genehmigung durch die Gesellschafterversammlung, da die Vorschriften des § 260 Abs. 1 HGB nur für die Jahresbilanz gelten.

Der Umwandlungsbeschluß hat ferner die Regelung der Firmierung der neuen KG zu enthalten. Die Firma der GmbH erlischt generell mit deren Umwandlung, stets aber dann, wenn es sich

[79]) Böttcher-Meilecki, S. 75; Crisolli-Groschuff-Kämmel, S. 66.
[80]) Böttcher-Meilecki, S. 76; dagegen Crisolli, S. 68.
[81]) Böttcher-Meilecki, St. 76.

um eine reine Sachfirma handelt. Daß jedoch die Firma der GmbH in den Fällen, in denen sie einen Personennamen enthält, von der KG fortgeführt werden kann, entspricht einem dringenden Bedürfnis der Praxis. Der in der Firma der GmbH enthaltene Name einer natürlichen Person bildet in der Regel die charakteristische Bezeichnung der Gesellschaft; der Name der Einzelperson ist in vielen Fällen ein Begriff für die Güte der von der GmbH hergestellten Erzeugnisse geworden und von dem Unternehmen nicht ohne Schädigungen finanzieller Art wegzudenken. Ist jedoch die natürliche Person, mit deren Namen die GmbH firmierte auf irgendwelche Art, z. B. durch Tod, aus der Gesellschaft ausgeschieden, so kann ihr Name in der neuen Firma nicht mehr enthalten sein (§ 19 HGB).

Daß die Firma der umzuwandelnden GmbH für das Geschäft der neuen KG fortgeführt werden kann, entspricht der allgemeinen Bestimmung des § 22 HGB; das UG hat jedoch diesen Grundsatz eingeschränkt, indem es, wie oben schon dargelegt, bei reinen Sachfirmen bestimmt, daß diese den Firmennamen der GmbH nur mit einem Nachfolgezusatz weiterführen können (§ 5 Abs. 2 UG).

Die Umwandlung der GmbH ist von deren Geschäftsführern zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden (§ 14 Satz 1, § 3 UG). Dies hat entweder persönlich zur Niederschrift des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle des Registergerichts oder in öffentlichbeglaubigter Form zu geschehen (§ 12 HGB). Hat die GmbH außerdem Zweigniederlassungen, so muß die Anmeldung beim Registergericht jeder Niederlassung in gleicher Weise vorgenommen werden und der Nachweis der erfolgten Eintragung in das Register der Hauptniederlassung in jedem Falle erbracht werden.

Der Anmeldung sind beizufügen:

1. Eine Ausfertigung des gerichtlichen oder notariellen Protokolls über die beschließende Gesellschafterversammlung (§ 14 S. 1, § 3, § 12 UG).
2. Eine Ausfertigung der entweder gerichtlich oder notariell beurkundeten Zustimmungserklärung der nicht erschienenen oder der Umwandlung nicht zustimmenden und sich nicht beteiligenden Gesellschafter (§ 11, § 12, § 14 Satz 1 UG).

An der KG müssen sich Gesellschafter mit mindestens neun Zehntel des Stammkapitals beteiligen. Die Namen der Kommanditisten und der Betrag ihrer Stammeinlagen müssen sich aus den Urkunden ergeben (§ 12 S. 2, § 14 S. 1, § 6 Abs. 1, § 3, § 4 Satz 1 DVO. UG).

3. Die von den Geschäftsführern unterzeichnete Umwandlungsbilanz.

4. Eine Liste aller Gesellschafter der KG, der Komplementäre und der Kommanditisten mit Vornamen, Namen, Stand und Wohnung, die von dem anmeldenden Geschäftsführer unterschrieben ist.

§ 161 HGB bestimmt, daß zumindest ein Gesellschafter, der Kommanditist, den Gläubigern der Gesellschaft gegenüber mit einer gewissen Stammeinlage haftet. Es handelt sich bei dieser Bestimmung um die Regelung des Außenverhältnisses, nicht um interne Beitragspflichten.[82]) Die Haftung ist eine unmittelbare und persönliche, sodaß der Ausdruck „persönlich haftender Gesellschafter" für den Komplementär zur Unterscheidung vom Kommanditisten und seiner Haftung wenig günstig ist. Ist die Haftung Dritten gegenüber nicht kundgetan, so können sich die Kommanditisten nicht auf ihre gesetzlich beschränkte Haftung berufen und haften unbeschränkt wie oHG-Gesellschafter. Der Kommanditist ist an der KG nur mit einer gewissen Einlage, der sog. Stammeinlage, beteiligt. Einlagen können neben den reinen Geldwerten auch Sachwerte sein. Abtretbare Forderungen sind ebenfalls als zulässige Einlagen anzusehen.[83])

Der Kommanditist ist in der Regel von der Geschäftsführung der Gesellschaft ausgeschlossen. Alle jene Akte jedoch, welche die Grundlage des Gesellschaftsvertrages betreffen, wie z. B. dessen Abänderung, die Entziehung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis, die Auflösung der Gesellschaft und die Auseinandersetzung über das Gesellschaftsvermögen, sind nicht Akte der Geschäftsführung; zu ihrer Vornahme ist deshalb der Kommanditist ebenso wie der Komplementär heranzuziehen.

Die Geschäftsführungsbefugnis ist weiterhin zu Gunsten des Kommanditisten dann eingeschränkt, wenn es sich um eine „über den Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehende Tätigkeit" handelt. § 164 HGB. Ob eine positive Zustimmung des Kommanditisten zu solchen Geschäften eingeholt werden muß oder ob der Kommanditist auf bloßen Widerspruch beschränkt ist, ist aus dem Gesetz nicht zu ersehen. Düringer-Hachenburg nimmt mit Recht ersteres an, da es gerecht ist, daß derjenige, der ein Risiko übernimmt, auch irgendwelche positive Rechte hat. Ein gewisses Risiko hat bei ungewöhnlichen Geschäften ja auch zweifellos der Kommanditist.[84])

Ein Konkurrenzverbot besteht für den Kommanditisten nicht; er hat ein sehr beschränktes Informationsrecht, weshalb bei ihm die Gefahr der Indiskretion weit geringer ist als beim Komplementär. Verboten ist ihm jedoch selbstverständlich jede wissentliche Schädigung des Gesellschaftszweckes und jede Handlung, durch

[82]) Düringer-Hachenburg, § 161, I, Anm. 6 b.
[83]) OLG. Hamburg: OLGR. 8/258; JW. 1906, 432.
[84]) Düringer-Hachenburg, § 167, Anm. 3.

die er gegen die Gesellschaftstreue verstößt.[85]) (§ 165, §§ 112, 113 HGB.)

Der Kommanditist hat einen Anspruch auf abschriftliche Mitteilung der jährlichen Bilanz. Diese soll ihm einen Ueberblick über den Stand des Gesellschaftsvermögens geben und insbesondere Klarheit über seinen Anteil am Gewinn und Verlust der Gesellschaft verschaffen.[86]) Er hat endlich noch das Recht, die Richtigkeit der ihm mitgeteilten Jahresbilanz unter Einsicht der Bücher und Papiere zu prüfen. Das Kontroll- und Informationsrecht des Kommanditisten kann, wie die meisten Bestimmungen des Gesetzes bezügl. der KG entsprechend erweitert oder beschränkt werden.

§ 120 HGB enthält die Bestimmungen, welche die Gewinn- und Verlustbeteiligung der einzelnen Gesellschafter regeln. Grundlage für die Berechnung des Gewinnes und Verlustes bildet die Jahres-Vermögensbilanz, die am Ende des Geschäftsjahres aufzustellen ist. Die Bilanzaufstellung ist Aufgabe der geschäftsführenden Komplementäre, ebenso wie jenen auch die Sorge für die ordnungsgemäße Buchführung obliegt.[87])

Gemäß § 167 III HGB kann der Gewinn dem Kapitalanteil des Kommanditisten nur solange gutgeschrieben werden, bis dieser den Betrag der bedungenen Einlage erreicht. Unter dem Betrag der bedungenen Einlage ist dabei nicht etwa der Betrag anzusehen, mit dem der Kommanditist den Gesellschaftsgläubigern gegenüber haftet; er ist vielmehr die Summe, welche der Kommanditist im Innenverhältnis einzulegen übernommen hat.[88]) Erreicht der Kapitalanteil den Betrag der Einlage, so wird der weitere Gewinn diesem nicht mehr gutgeschrieben, sondern auf ein Privat- oder Separatkonto des Gesellschafters überführt; dieser Betrag stellt dann eine einfache Buchforderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft dar.[89])

An dem Verlust der Gesellschaft nimmt der Kommanditist nur bis zum Betrage seines Kapitalanteils und der von ihm noch rückständigen Einlagen teil (§ 167 Abs. 3 HGB). Für den Kommanditisten besteht demnach eine begrenzte Verlusttragung; er ist „ein Gesellschafter mit beschränkter Haftung und mit beschränktem Risiko.“[90]) Hat der Kommanditist seine Einlage geleistet, so kann auf ihn ein etwaiger Gesellschaftsverlust nicht mitverteilt werden; zu einer weiteren Leistung zwecks Deckung dieses Verlustes kann er nicht herangezogen werden,

---

[85]) Düringer-Hachenburg, § 165, II, Anm. 22.
[86]) Düringer-Hachenburg, § 166, I, Anm. 3.
[87]) Düringer-Hachenburg, § 167, I, Anm. 1.
[88]) Staub, § 167, Anm. 1.
[89]) RFH. 26/108.
[90]) Düringer-Hachenburg, § 167, II, Anm. 4.

Der Komplementär oder der persönlich haftende Gesellschafter, wie ihn das Gesetz nennt, haftet im Gegensatz zum Kommanditisten unbeschränkt, d. h. mit seinem ganzen Vermögen. Das RG nennt ihn deshalb auch die „Hauptsache" oder das „Rückgrat" der Gesellschaft.[91]) Im Innenverhältnis unterliegt die Haftung des Komplementärs keiner gesetzlichen Regelung; es ist vielmehr Sache des Gesellschaftsvertrages, hier eine dementsprechende Bestimmung zu treffen.

Die Umwandlung einer GmbH in eine KG wird in der Praxis wohl der häufigste Fall der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft sein. Denn der Sprung von der GmbH, d. h. von der beschränkten Haftung zur oHG, zu einer völlig unbeschränkten Haftung wird im allgemeinen einen Ausnahmefall darstellen, insbesondere deshalb, weil das Gesetz, hier das UG, eine Umwandlung erlaubt, bei der mit Ausnahme von einem alle jene Gesellschafter beschränkt haften können, die auch bei der GmbH eine Beschränkung ihrer Haftung genossen.

E. Die Besteuerung der Umwandlung

„Ein weiteres Hemmnis für die Abkehr von der anonymen Gesellschaftsform sind die Steuern, welche bei der Umwandlung oder Auflösung von Kapitalgesellschaften anfallen."[92]) In vielen Fällen waren die Unternehmer von Kapitalgesellschaften grundsätzlich bereit, ihren Unternehmen andere Rechtsformen zu geben; die bei der Umwandlung anfallenden Steuern bildeten jedoch das letzte Hindernis. Diese Erkenntnis veranlaßte die Reichsregierung, in dem sog. Umwandlungssteuergesetz gegenüber dem früheren Rechtszustand eine Fülle steuerrechtlicher Erleichterungen zu gewähren. Das Gesetz selbst knüpft auf das Engste an das Umwandlungsgesetz an. So wird auch in seiner Begründung auf letzteres verwiesen. Die von dem Umwandlungssteuergesetz gewährten Erleichterungen sollen denjenigen Gesellschaften zugutekommen, die sich auf Grund der Vorschriften des Umwandlungsgesetzes umwandeln. Außerdem werden Steuererleichterungen auch dann gewährt, wenn sich Gesellschaften auflösen und ihr Vermögen im Wege der Liquidation auf die einzelnen Gesellschafter übertragen.[93])

Das StEG[94]) verheißt als Rahmengesetz nur Steuererleichterungen, führt sie auch tatsächlich auf, überläßt aber die Aus-

[91]) RG. 106/66; ROHG. 24/166.
[92]) Begründung zum Steuererleichterungsgesetz im Reichsanzeiger vom 16. 7. 1934, Heft 163, S. 2.
[94]) Lion, S. 173.
[93]) Umwandlungssteuergesetz: StEG.

gestaltung den Durchführungsbestimmungen des Reichsfinanzministers.

Die Steuergesetzgebung hat die Kapitalgesellschaften enumerativ im Kapitalverkehrssteuergesetz (§ 5 des Ges. von 1934) aufgezählt; Kapitalgesellschaften sind nach diesen Bestimmungen die AG, Kom. a. A., GmbH, die Kolonialgesellschaften und die bergrechtlichen Gewerkschaften. [95])

Das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz bezeichnen als Kapitalgesellschaften jedoch lediglich die AG, Kom. a. A. und die GmbH.

Der Kreis der Unternehmen, welche mit steuerlichen Vergünstigungen umgewandelt werden können, ist auch in zeitlicher Hinsicht beschränkt. Nach der 5. DVO StEG vom 24. Juni 1937 werden die Steuererleichterungen des Umwandlungssteuergesetzes und der ergangenen DVO auch dann gewährt, wenn die Umwandlung nach dem 30. Juni 1937, aber vor dem 1. Jan. 1938 beschlossen wird. Die Reichsregierung hat sich in zuvorkommender Weise bereit erklärt, den letzten Termin, der durch die mit der 5. DVO Steuererleichterungsgesetz vom 24. Juni 1937 außer Kraft getretenen vierten DVO StEG vom 2. Dez. 1936 auf den 30. Juni 1937 festgesetzt war, erneut um ein halbes Jahr zu verlängern. Bei Umwandlungen, die nach dem 30. Juni 1937 beschlossen werden, tritt jedoch als Stichtag an die Stelle des 1. Juli 1934 (§ 3 des StEG, § 2, §§ 4, 10, 12 der 2. DVO, § 3 StEG), der 1. Januar 1937.

Das StEG versteht unter einer Personalgesellschaft nach § 1 Abs. 2 der 2. DVO StEG die oHG, KG und nach den Vorschriften der DVO vom 14. 2. 1934 auch Gesellschaften des BGB.

Wird demnach die Umwandlung unserer GmbH in die KG bis zum 1. Jan. 1938 beschlossen, so gelten für sie die Steuererleichterungen des Umwandlungssteuergesetzes.

1. Regelung der Gesellschaftssteuer.

§ 3 StEG. DVO. bestimmt, daß bei der Umwandlung der GmbH in die KG eine Gesellschaftssteuer nach dem Kapitalverkehrssteuergesetz vom 22. Mai 1931 für die Errichtung der KG nicht erhoben wird.

Die Errichtung von oHG und KG war nach den §§ 16 und 85 des alten Kapitalverkehrssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Mai 1931 (RGBl. I, S. 241) einer Gesellschaftssteuer in Höhe von 0,5 % des Wertes der Gesellschaftereinlagen unterworfen. Nach dem neuen Kapitalverkehrssteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I, S. 1058) entfällt die Kapitalverkehrssteuer bei der Gründung von oHG, KG und es bedarf daher bei der Umwandlung von Gesellschaften in eine dieser ge-

[95]) Groschuff-Kämmel, S. 196.

nannten Gesellschaftsformen n a c h diesem Zeitpunkt keiner ausdrücklichen Bestimmung über die Steuerbefreiung. Für Umwandlungen v o r diesem Zeitpunkt [96]) gilt die allgemeine Bestimmung des § 3 StEG. DVO., wonach eine Gesellschaftssteuer bei der Errichtung einer KG. nicht zu erheben ist.

2. Regelung der Stempelsteuer.

Das StEG. enthält, ebenso wie dessen 2. DVO. keine Bestimmung über die Entrichtung von Stempelsteuern. [97]) „In einem Erlaß vom 17. 1. 1935 (S. 5010, 8, III) an den Sächsischen Finanzminister hat der Reichsminister der Finanzen ausgesprochen, daß die Rechtsvorgänge der Gründung von oHG, KG usw., die bisher zur Gesellschaftssteuer herangezogen waren, nach dem neuen Kapitalverkehrssteuergesetz aber von ihr befreit sind, mit landesrechtlichen Steuern, insbesondere nicht mit Stempelsteuern belastet werden dürfen. Damit sind auch die Umwandlungen von Kapitalgesellschaften nach dem Gesetz vom 5. 7. 1934 nebst DVO. vom 15. 12. 34 (RGBl. I S. 1262) stempelsteuerfrei. Die zur Erhebung der Steuern und Stempel zuständigen Stellen werden entsprechend angewiesen." [98])

3. Regelung der Grunderwerbsteuer.

Nach § 1 GrunderwStGes. löst die Ueberführung von Grundstücken aus dem Vermögen der GmbH in die gleichzeitig zu errichtende KG in den Fällen der Umwandlung grundsätzlich Grunderwerbsteuer aus.

§ 4 der 2. DVO. hat hier eine Änderung eintreten lassen. Gehen nämlich bei der Umwandlung der GmbH in die KG Grundstücke auf die neue Gesellschaft über, so wird eine Grunderwerbsteuer nur erhoben, soweit die einzelnen Gesellschafter am Vermögen der KG in einem höheren Verhältnis beteiligt sind, als sie es am Stichtag an der GmbH waren.

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich, da bei Umwandlungen in der Regel kein Veräußerungpreis gegeben ist:

1. Wenn der Grunderwerbssteuertatbestand vor dem 31. Dezember 1934 erfüllt ist, nach dem um 20 % verminderten Einheitswert vom 1. 1. 1931.
2. Wenn der Grunderwerbssteuertatbestand nach dem 31. Dezember 1934 erfüllt ist, nach dem Einheitswert vom 1. 1. 1935. [99])

---

[96]) Es kann sich dabei nur um Umwandlungen in der Zeit vom 5. 7. 34. — 16. 10. 34. handeln.
[97]) D.Not.Zt. 1935, Nr. 2, S. 71.
[98]) Lion, S. 191.
[99]) Böttcher-Meilecki, S. 188.

Stehen im Falle 2 die Einheitswerte vom 1. 1. 1935 noch nicht fest, so soll nach dem Erlaß des Reichsfinanzministers vom 8. 1. 1935 (RStBl. 1935/72) eine Veranlagung auf dem Wege der Pauschalbesteuerung erfolgen. Liegen jedoch besondere Gründe vor, die eine Pauschalbesteuerung nicht für gegeben erachten lassen oder stimmt der Steuerpflichtige aus irgendwelchen Gründen einer derartigen Besteuerung nicht zu, so ist eine vorläufige Veranlagung vorzunehmen, die nach entsprechender endgültiger Feststellung des Einheitswertes zu berichtigen ist. [100])

Von großer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Lösung der Frage, ob die Grundstücke, für welche eine Grunderwerbssteuer erhoben werden soll, bereits am 1. 7. 1934 zum Vermögen der GmbH gehört haben müssen oder nicht.

Die Grundstücke können auch nach dem 1. 7. 1934, also nach dem Stichtag in das Eigentum der umzuwandelnden GmbH übergegangen sein, ohne daß dadurch die Steuerbegünstigung entfallen würde. [101]) Hätte nämlich der Gesetzgeber für diesen Fall eine Steuervergünstigung nicht eintreten lassen wollen, so würde er dies wohl im § 4 der 2. DVO ausdrücklich betont und dort eine entsprechende Bestimmung getroffen haben; denn er hat in § 7, § 8 der 2. DVO StEG ebenfalls eine zeitliche Beschränkung vorgesehen und durch den Wortlaut des Gesetzes zum Ausdruck gebracht. Außerdem ist schon aus dem Zweck der im § 4 der 2. DVO StEG ausgedrückten Bestimmung eine derartige Regelung nicht abzuleiten. Es ist z. B. leicht denkbar, daß die GmbH ein Grundstück bereits vor dem 1. 7. 1934 gekauft, es im Grundbuch jedoch noch nicht eingetragen erhalten hat. Der Gesetzgeber hätte für diesen Fall bestimmt eine Regelung getroffen, hätte er eine solche überhaupt im Auge gehabt. [102])

Den Grundstücken des § 4 der 2. DVO StEG sind nach allgemeinen Bestimmungen auch grundstücksgleiche Berechtigungen gleichzusetzen. (§ 2 GrErwStG.) Der Grundstücksbegriff selbst bestimmt sich ebenfalls nach dem GrErwStG; es scheiden hier Zubehör, Inventar, Maschinen usw. bei der Besteuerung aus. (§ 11 GrErwStG.)

Daß für die VO das bürgerlich-rechtliche Eigentum allein nicht maßgebend sein kann, ist ohne Zweifel anzunehmen. Das Steuerrecht und insbesondere das GrErwStRecht stellte auf dieses rein juristische Eigentum in den wenigsten Fällen ab. Maßgebend ist für das Steuerrecht in erster Linie das wirtschaftliche Eigentum.

Ein Grundstück, das eine GmbH gekauft und bereits bezahlt hat, das aber noch nicht umgeschrieben ist, gehört nach allgemeinen

[100]) Böttcher-Meilecki, S. 188.
[101]) Düringer-Hachenburg: St. 297.
[102]) Böttcher-Meilecki vertritt ebenfalls diese Ansicht S. 189; Lion S. 200.

steuerrechtlichen Grundsätzen und unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des RFH zu dem Gesellschaftsvermögen. (§ 98 AO, § 5 Abs. 1 GrErwStG.) [103])

Bei der Berechnung der Grunderwerbssteuer werden einander gegenübergestellt:

a) die Liquidationsansprüche der Kapitalgesellschafter, d. h. die Kapitalbeteiligung der Gesellschafter an der GmbH am 1. 7. 1934, am Stichtage und

b) die Kapitalbeteiligung der Personalgesellschafter am Umwandlungstage.

Zu a): Bei der GmbH ist die Beteiligung der Gesellschafter am gesamten Gesellschaftskapital maßgebend. Verändert sich dieses seit dem 1. 7. 1934 entweder durch Erhöhung oder Verringerung, so kommt es nicht auf die absolute Höhe der Beteiligung, sondern auf die relative Beteiligung, die Beteiligungsquote an. [104]) Waren z. B. die Gesellschafter Müller und Huber nach dem Stande vom 1. 7. 1934 an der GmbH je zur Hälfte beteiligt, während sie im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister, dem Umwandlungstage, im Verhältnis von ¼ (Müller) zu ¾ (Huber) beteiligt waren, so wird bei Huber auf ¼ des maßgebenden Einheitswertes des Grundstücks die Grunderwerbsteuer erhoben. [105])

Ueber das Wesen des Beteiligungsverhältnisses läßt sich unter Berücksichtigung des § 9 der DVO vom 14. 12. 1934 weiterhin hinzufügen, daß eigene GmbH-Anteile der Gesellschafter bei der Berechnung des am 1. 7. 1934 vorhandenen Beteiligungsverhältnisses der eigenen Beteiligung hinzugerechnet werden, ohne daß sich eine Erhöhung derselben ergibt. [106])

Zu b): Für die Kapitalbeteiligung der KG-Gesellschafter ist gemäß § 4 UG der Tag des Eigentumsüberganges, der Tag der Umwandlung, d. h. der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister maßgebend.

Bei der Umwandlung der GmbH in die KG haften für eine etwaige anfallende Grunderwerbssteuer die GmbH und die Uebernehmer gesamtschuldnerisch, und zwar so, daß im Innenverhältnis nach § 426 BGB jeder die Hälfte der anfallenden Steuer zu tragen hat. Der Ansicht von Hachenburg, [107]) wonach nur diejenigen Gesellschafter für die Steuer haften, welche an der KG eine höhere Beteiligung erhielten, als sie an der GmbH hatten, oder deren

[103]) Lion, S. 197; Ott: Die neuen gesetzlichen Vorschriften für Ueberführung von Kapitalgesellschaften in Personalgesellschaften, StW. Sp. 826.
[104]) Böttcher-Meilecki, S. 192.
[105]) Böttcher-Meilecki, S. 195.
[106]) Crisolli-Groschuff-Kämmel, S. 204; Lion S. 195.
[107]) Düringer-Hachenburg, Bd. III, 3 S. 294.

Beteiligung sich nach dem Stichtage geändert hat, kann nicht beigepflichtet werden, denn der § 4 DVO StEG enthält nicht eine Bestimmung über die Haftung für die Steuer, sondern nur für gewisse Fälle eine Steuerbefreiung.

Eine Grunderwerbsteuer wird gemäß § 4 Abs. 1 II. DOV StEG nicht erhoben, wenn sämtliche Gesellschafter natürliche Personen sind und im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Handelsregister an der KG in demselben Verhältnis beteiligt sind, wie sie am 1. Juli 1934 an der aufgelösten GmbH beteiligt waren.

4. Regelung der Zuschläge zur Grunderwerbsteuer, der Wertzuwachssteuer und der Gewerbeanschaffungssteuer.

§ 5 StEG DVO bestimmt, daß die Zuschläge zur Grunderwerbsteuer und die Wertzuwachssteuer nicht erhoben werden, soweit gemäß § 4 StEG DVO keine Veranlagung zur Grunderwerbsteuer erfolgt. Von den Ländern und Gemeinden werden nämlich gemäß § 38 Fin.Ausgl.Ges. neben der 3prozentigen Grunderwerbsteuer Zuschläge zu dieser bis zur Höhe von 2 % erhoben. Die gesamte steuerliche Belastung — Steuer + Zuschläge — darf aber einen Betrag von 5 % nicht übersteigen. Die Steuerzuschläge kommen nicht zur Erhebung, wenn die Grunderwerbsteuer nicht anfällt.

Für die Veranlagung zur Wertzuwachssteuer ist steuerpflichtiger Tatbestand der Eigentumswechsel, der durch die Umwandlung der GmbH in die KG bedingt ist. Für die Berechnung der Wertzuwachssteuer kommt es auf den Erwerbspreis der Kapitalgesellschaft an, der nach den Bestimmungen der Zuwachssteuerordnungen ermittelt wird und auf den Veräußerungspreis der Kapitalgesellschaft, welcher der bestimmte Uebernahmewert oder der Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Steuerfalles ist.[108]) Die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem Veräußerungspreis stellt dann den steuerpflichtigen Wertzuwachs dar.

Die sog. Zubehör- oder Gewerbeanschaffungssteuer wird von den Gemeinden als indirekte Steuer erhoben. In Preußen z. B. wird die Steuer bei Veräußerung von Grundstücken, Fabriken und Geschäftsbetrieben von dem Teile des Preises, welcher auf Grundstückszubehör, Warenlager etc. entfällt und nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, berechnet und erhoben.[109])

Nach § 2 Fin.Ausgl.Ges. ist jedoch die Erhebung der Steuer dann ausgeschlossen, wenn das Reich eine Steuerveranlagung vornimmt; Steuern auf gemeindlicher Grundlage können dann naturgemäß nicht mehr erhoben werden. Wird z. B. bei der Ver-

[108]) Böttcher-Meilecki: St. 205.
[109]) Böttcher-Meilecki S. 207, Düringer-Hachenburg S. 310, 311.

äußerung von Grundstückszubehör eine reichsrechtliche Steuer, wie Umsatz-, Einkommen- oder Kapitalverkehrssteuer erhoben, so kann für eine gemeindliche Steuer kein Platz sein.

5. Regelung der Umsatzsteuer.

Bei der Auflösung einer GmbH nach früherem Recht, im normalen Auflösungsverfahren, also bei Einbringung des GmbH-Vermögens in eine aus deren Gesellschaftern gebildete KG, nahm die Rechtsprechung an, daß das Vermögen der GmbH auf die einzelnen Gesellschafter umsatzsteuerpflichtig übergehe, daß aber die Einbringung des Vermögens durch die einzelnen Gesellschafter in die neuzugründende KG nach § 3 Ziff. 11 Umsatzsteuergesetz 1931 wegen der anfallenden Gesellschaftssteuer einer Umsatzsteuererhebung nicht unterworfen sei.[110]) Im Falle der sich nach dem UG vollziehenden Umwandlung der GmbH in die KG würde die Umsatzsteuer demnach nur für den Umwandlungsakt als solchen erhoben werden können, da ja eine Uebertragung des GmbH-Vermögens auf die einzelnen Gesellschafter nicht stattfinde. Nach dem oben erwähnten § 2 Ziff. 11 Umsatzsteuergesetz von 1931 könnte jedoch auch für diesen Vorgang eine Umsatzsteuer nicht erhoben werden, da der Tatbestand der Umwandlung ohne die gesetzliche Bestimmung des § 3 StEG DVO gesellschaftssteuerpflichtig wäre.[111])

Nach § 1 des alten und des neuen Umsatzsteuergesetzes liegt ein steuerpflichtiger Umsatz nur dann vor, wenn bei einem Verkauf ein tatsächlicher Umsatz erzielt wurde; es muß also für die verkaufte Sache eine entgeltliche Gegenleistung bewirkt worden sein. Anerkanntermaßen handelt es sich jedoch bei der Umwandlung lediglich um eine Änderung der Rechtspersönlichkeit und der Rechtsform einer Gesellschaft. Für die Uebertragung der einzelnen Gegenstände aus dem Vermögen der GmbH in das der KG wird dabei eine Gegenleistung nicht bewirkt. Eine Umsatzsteuer kann daher nach allgemeinen Gesichtspunkten bei der Umwandlung der GmbH in die KG nicht erhoben werden. Außerdem bestimmt der § 6 der 2. DVO StEG ausdrücklich, daß für den Fall einer solchen Umwandlung eine Veranlagung zur Umsatzsteuer nicht Platz greift.

6. Regelung der Körperschafts-, Einkommen- und Gewerbesteuer.

Entschließt sich ein Unternehmer, seine Gesellschaftsform zu ändern, so ist für ihn die Höhe der anfallenden Körperschafts-, Einkommen- und Gewerbesteuern von ausschlaggebender Bedeutung. Das Umwandlungssteuergesetz behandelt in seinen §§ 7

[110]) RFH.StW. 1932 Nr. 1214, RFH., Bd. 26, S. 105.
[111]) Böttcher-Meilecki, S. 208; Lion S. 216.

und 8 der 2. DVO StEG die Heranziehung zu diesen Steuern; die genannten Bestimmungen stellen demnach das Kernstück der ganzen Umwandlungssteuergesetzgebung dar.

Das Gesetz trifft eine wesentliche Unterscheidung zwischen a) Betriebsvermögen und b) Nichtbetriebsvermögen.

I. In Abs. 1 des § 7 der 2. DVO StEG wird der Rechtszustand für den sog. Altbestand geregelt, d. h. für Wirtschaftsgüter, welche bereits Ende 1934 Eigentum der aufgelösten GmbH waren.

Ziff. 1 des Abs. 1 regelt die Körperschaftssteuer der aufgelösten GmbH; Ziff. 2 des Abs. 1 die Einkommensteuer des Uebernehmers, der KG; Ziff. 3 des Abs. 1 die Gewerbesteuer des Uebernehmers der KG.

II. Aus Abs. 2 des § 7 der 2. DVO StEG ergibt sich die Bewertungsgrundlage für den sog. Neubestand, d. h. für die erst seit dem 1. Januar 1935 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter der aufgelösten GmbH.

Ziff. 1 des Abs. 2 setzt die Körperschaftssteuer der aufgelösten GmbH, Ziff. 2 des Abs. 2 die Einkommensteuer des Uebernehmers, der KG, Ziff. 3 des Abs. 2 die Gewerbesteuer des Uebernehmers, der KG, fest.

III. Abs. 3 des § 7 der 2. DVO StEG behandelt die Körperschaftssteuer der aufgelösten GmbH bis zur Auflösung, weiterhin die Einkommensteuer der Gesellschafter aus den Gewinnen bis zur Auflösung. [112])

Nach dem Körperschaftssteuergesetz ist Betriebsvermögen „die Summe der dem Betriebe des Steuerpflichtigen gewidmeten Vermögensgegenstände". [113]) Das Betriebsvermögen zerfällt wiederum in das stehende Kapital, das Anlagekapital, und in das umlaufende Kapital, das Betriebskapital. Ersteres umfaßt „die bestimmungsgemäß dem Betrieb dauernd zu erhaltenden Bestandteile, wie Grundstücke, Gebäude, Maschinen und sonstigen Anlagen, Werkzeuge, Geräte etc. Letzteres besteht aus den „bestimmungsgemäß fortlaufend dem Verbrauche, dem Wechsel oder der Formänderung dienenden Bestandteile", wie Warenvorräte, Bargeld, Forderungen, Schulden etc. [114])

Der RFH hat entschieden, daß bei gewerbetreibenden Erwerbsgesellschaften nur Betriebsvermögen vorhanden ist, sowohl für die Veranlagung zur Vermögensteuer, als auch für die Berechnung der Körperschaftssteuer. [115]) Die angeführten Entscheidungen fußen auf der Tatsache, daß die das Betriebsvermögen der gewerbetreibenden Erwerbsgesellschaft bildenden Begriffe Anlagekapital und Betriebskapital die gesamten vorhandenen Gegenstände,

---

[112]) Lion trifft diese zweckmässige Einteilung auf S. 221.
[113]) Kennerknecht, Kom. zum Körperschaftssteuerges. S. 165.
[114]) Ebenda.
[115]) RFH. 15/200; RFH. in StW. 1927 Nr. 677.

Außenstände etc. umfassen, somit für ein etwaiges Nichtbetriebsvermögen kein Platz gegeben ist.

In § 56 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 RBewGes. vom 16. 10. 1934 sind alle die Gesellschaften aufgeführt, die für die Veranlagung zur Körperschaftssteuer nur Betriebsvermögen besitzen. Gesellschaften im Sinne dieser Gesetzesvorschrift sind: AG, Kom. a. A., GmbH, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine, weiterhin die juristischen Personen des privaten Rechts, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten.

Gesellschaften im Sinne dieser Vorschrift sind demnach auch alle nach dem UG umzuwandelnden Kapitalgesellschaften.

In den Bestimmungen des § 7 der 2. DVO StEG taucht weiterhin der Begriff „Wirtschaftsgut" auf, den die Steuergesetze an die Stelle des bisherigen Begriffs „Gegenstand" oder „Vermögensgegenstand" gesetzt haben. Dieser Begriff umfaßt alle dem Betrieb dienenden Güter einerlei, ob es sich dabei um körperliche Gegenstände, Rechte oder tatsächliche Zustände handelt. Auf der Aktivseite sind unter der Rubrik Wirtschaftsgüter alle körperlichen beweglichen und unbeweglichen Gegenstände, Rechte, Forderungen, mithin alles, was einen bestimmten Wert darzustellen vermag, einzusetzen. Auf der Passivseite gehören hierzu alle Schulden, Haftungen, sowie alle Rechtsverhältnisse, die Verpflichtungen mit sich bringen.

Nach § 7 der 2. DVO StEG wird die Besteuerung verschieden durchgeführt, je nachdem es sich bei den Wirtschaftsgütern um Altbestand oder um Neubestand handelt. Unter Altbestand sind die Wirtschaftsgüter zu verstehen, die der aufgelösten GmbH bereits Ende 1934 gehörten. Neubestand sind alle später angeschafften und erworbenen Wirtschaftsgüter. Schnittpunkt für die Zugehörigkeit zum Alt- oder Neubestand ist das Ende des Wirtschaftsjahres 1934.

a) Regelung der Körperschaftssteuer.

Nach § 14 Körperschaftssteuergesetz (§ 18 des Ges. a. F.) wird bei der Abwicklung einer aufgelösten GmbH eine besondere Abwicklungskörperschaftssteuer erhoben, welche den Unterschied zwischen dem an die Gesellschafter der aufgelösten GmbH zur Verteilung kommenden Vermögen, dem Abwicklungsendvermögen, und dem am Ende des der Auflösung der GmbH vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhandenen Vermögen, dem Abwicklungsanfangsvermögen, erfaßt. In die Abwicklungsendbilanz ist entweder der durch Versilberung erhaltene Wert des Vermögens, das zur Zeit der Aufstellung der Abwicklungsanfangsbilanz der GmbH gehörte, oder der sog. gemeine Wert, d. h. der Wert, den

die Vermögensgegenstände bezw. die Wirtschaftsgüter darstellen, wenn sie in natura auf die GmbH-Gesellschafter übergehen, einzusetzen. Der gemeine Wert tritt demgemäß in diesem Falle, d. h. im Falle der Nichtgewährung einer Gegenleistung, an deren Stelle.[116]) Der sich aus den beiden Bilanzen ergebende Unterschied stellt den Abwicklungsgewinn dar, der, ebenso wie der sich aus der Betriebsbewirtschaftung, der sog. „Betriebsgebarung" ergebende Gewinn gemäß § 14 Körpersch.St.Ges. mit 20 %, neuerdings 1936 und 1937 mit 25 bezw. 30 % zu versteuern ist. Die Höhe dieses Gewinnes und demgemäß die Höhe der daraus zu entrichtenden Steuer richtet sich darnach, wieviel die Buchwerte der Abwicklungsanfangsbilanz unter dem gemeinen Wert, der in die Abwicklungsendbilanz einzusetzen ist, liegen.

Der Abwicklungszeitraum bestimmt sich für die nach den allgemeinen Vorschriften des HGB, GmbH-Ges. erfolgende Auflösung nach § 14 Körpersch.St.Ges. Er errechnet sich vom Stichtag der letzten Körperschaftssteuerbilanz bis zu dem Tage, an dem die Uebertragung des Vermögens der GmbH auf die einzelnen Gesellschafter stattfindet.[117])

Das Umwandlungssteuergesetz bezw. dessen zweite DVO hat für die Erhebung der Körperschaftssteuer im § 7 der 2. DVO StEG neue Gesichtspunkte aufgestellt. Darnach hat es die umzuwandelnde steuerpflichtige GmbH selbst in der Hand, die Abwicklungssteuer entweder ganz wegfallen zu lassen oder sie um zwei Drittel zu verringern. Wesentlich ist, wie die GmbH ihre Wirtschaftsgüter in der Abwicklungsendbilanz bewertet. Die in § 7 der 2. DVO StEG erlassenen Bestimmungen begünstigen jedoch die Abwicklungssteuer der Höhe nach nur insoweit, als sich die anfallende Steuer auf die Auflösung stiller Reserven hinsichtlich der der aufgelösten GmbH gehörenden Wirtschaftsgüter bezieht. Der sich aus der Betriebsgebarung bis zur Zeit der Umwandlung ergebende Gewinn wird hingegen nach allgemeinen Vorschriften in vollem Umfang zur Körperschaftssteuer herangezogen (§ 7 Abs. 3 Satz 1 II. DVO StEG). Die Besteuerung dieser stillen Reserven bildet jedoch gerade den Grundgedanken der Erhebung der Abwicklungssteuer; nach den allgemeinen Vorschriften wird der letzten Gewinnermittlungsbilanz eine Vermögensbilanz gegenübergestellt, eben zu dem Zwecke der Sichtbarmachung dieser stillen Reserven.[118]) Wenn nun der umzuwandelnden GmbH die Möglichkeit gegeben wird, die Besteuerung stiller Reserven in Wegfall zu bringen, so kann diese Tatsache schon als erhebliche Erleichterung und Begünstigung gegenüber den früheren Besteuerungsgrundsätzen bezeichnet werden.

[116]) Böttcher-Meilecki, S. 217/218.
[117]) Lion, S. 234.
[118]) Lion, S. 234.

Es ist daher zwischen dem in voller Höhe zur Körperschaftssteuer heranzuziehenden Betriebsgebarungsgewinn einerseits und dem sog. Abwicklungsgewinn andererseits zu unterscheiden und es sind demgemäß auch zwei Bilanzen aufzustellen:

1) eine Steuerbilanz, die den seit der letzten Veranlagung zur Körperschaftssteuer erzielten Betriebsgebarungsgewinn enthält und den Vorschriften der §§ 6 Körpersch.St.Ges., 4 bis 7 Eink.St.Ges. unter Vornahme der notwendigen Abschreibungen entspricht.

2) eine Steuerbilanz, welche gegenüber der Bilanz zu 1) die nach den Vorschriften des § 7 der zweiten DVO StEG aufzustellenden Werte aufweist, also entweder die Buchwerte zu 1) oder die ganz oder teilweise realisierten stillen Reserven, die in der Bilanz von 1) stecken. [119])

Für den Altbestand, d. h. für Wirschaftsgüter, die mindestens seit dem Ende des Wirtschaftsjahres 1934 zum Betriesvermögen der GmbH gehörten, und in das Betriebsvermögen der KG übergehen, läßt der Gesetzgeber ein Wahlrecht insofern, als er bestimmt, daß sie entweder mit dem Buchwert nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung für die Körperschaftssteuer angesetzt werden oder daß die in den Wirtschaftsgütern steckenden stillen Reserven ganz oder teilweise realisiert werden. Ziff. 1 des Abs. 1 läßt zu, daß die Gegenstände mit einem anderen Werte, höchstens aber mit dem Teilwerte [120]) im Zeitpunkt der Uebertragung angesetzt werden. Diese „anderen Werte" können höher oder niedriger sein, als die Werte des § 6 Eink.St.Ges. Von einer völligen Bewertungsfreiheit, wie sie Kämmel, S. 221, gelten lassen will, kann jedoch keine Rede sein. Es soll sich nicht um eine vollkommen gewillkürte Ansetzung handeln, sondern immerhin um Werte, die sich nach den Bestimmungen des Handels- und Steuerrechts ungefähr errechnen. Richtlinien gibt dabei der sogen. gemeine Wert des § 10 RBewGes., der fiktive Anschaffungspreis des § 19 Abs. 2 Satz 2 Eink.St.G. 1925, d. h. der Betrag, den der Steuerpflichtige für den Erwerb des Gegenstandes in dem Zeitpunkt hätte aufwenden müssen, in dem er ihn tatsächlich erworben hat, oder der handelsrechtliche Buchwert.

Die steuerpflichtige GmbH ist nicht gezwungen, die einzelnen Wirtschaftsgüter mit einheitlichen Werten anzusetzen; sie kann einen Teil von ihnen nach den Gewinnermittlungsvorschriften für die Körperschafts- und Einkommensteuer berechnen, den anderen Teil mit dem höheren Teilwert [121]) oder mit anderen, ihrem Willen und der Rechtslage annähernd gerechtwerdenden Werten ansetzen.

[119]) Böttcher-Meilecki, S. 221.

[120]) Blümich-Schachian, EinkStGes. vom 10. 8. 1925, S. 280.

[121]) Teilwert ist nach § 6 Ziff. 1 EinkStG. der Wert, „den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Voraussetzung ansetzen würde, daß er den Betrieb fortführt". (Böttcher-Meilecki, S. 224; Düringer-Hachenburg, S. 332.)

Für die sogen. kurzlebigen Wirtschaftsgüter besteht nach § 6 Ziff. 1 EinkStGes. zu Gunsten des Steuerpflichtigen die Berechtigung, die im Jahre 1934 und die aus den Vorjahren geführten kurzlebigen Wirtschaftsgüter zum 31. Dezember 1934 auf Null Mark abzuschreiben oder normale Absetzungen in der Bilanz vom 31. Dezember 1934 vorzunehmen.[122]) In der normalen Betriebsgewinnbilanz können die kurzlebigen Wirtschaftsgüter, welche am 31. Dezember vorhanden waren, ebenfalls auf Null Mark abgeschrieben und damit der Betriebsgewinn wesentlich gemindert werden. In der Abwicklungsschlußbilanz dagegen kann die steuerpflichtige GmbH gemäß dem Wahlrecht des § 7 Abs. 1 Ziff. 1 DVO. StEG. diese auf Null Mark abgeschriebenen Posten aufwerten und zwar bis zum höheren Teilwert.[123])

Die Werte, welche die GmbH in ihrer Abwicklungsschlußbilanz einsetzt, sind auch für die Berechnung der Einkommensteuer der KG und die der Gesellschafter maßgebend und bindend. Für die kurzlebigen Wirtschaftsgüter kann daher später für die Einkommensteuer eine entsprechende Abschreibung auf den geringen Teilwert gemacht werden und zwar entweder die auf die Lebensdauer verteilte Abnutzung oder aber die Abschreibung auf Null Mark im ersten Jahre des steuerlichen Lebens beim Gesellschafter oder der KG.[124])

Bezüglich der sogen. Ersatzbeschaffungen gilt dasselbe, d. h. bei ihnen können die normalen Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden; außerdem können die Ausgaben für die Ersatzbeschaffungen, die im Jahre 1934 geleistet wurden, auf Null Mark auch dann abgeschrieben werden, wenn ihre Lieferung im Jahre 1934 noch nicht erfolgte. In der Abwicklungsschlußbilanz = Umwandlungsbilanz kann für die Ersatzbeschaffungen des Jahres 1934 auf den vollen Betrag, der für sie gezahlt wurde, heraufgegangen und in den folgenden Jahren entsprechend ihrer Lebensdauer abgeschrieben werden. Bei den kurzlebigen Wirtschaftsgütern, die nach dem Schluß des Jahres 1934 angeschafft wurden, ist die Behandlung in der Körperschaftssteuerbilanz jedoch auch für den normalen Betriebsgewinn der GmbH für die Körperschaftssteuer-Abwicklungsbilanz maßgebend. Wird in der Körperschaftssteuer-Abwicklungsbilanz für die kurzlebigen Wirtschaftsgüter ein höherer Wert zugrunde gelegt als in der Körperschaftssteuerbilanz, so ist eine Abwicklungssteuer in Höhe von 6,66 % des Mehrwertes zu entrichten, soweit diese Werterhöhung nicht durch geringere Bewertung ausgeglichen wird. In diesem Falle wird aber Einkommensteuer gespart, da die kurzlebigen Wirtschaftsgüter im Jahre

[122]) Böttcher-Meilecki, S. 228.
[123]) Böttcher-Meilecki, S. 228.
[124]) Böttcher-Meilecki, S. 229.

1935 wieder auf Null Mark abgeschrieben werden können; ein Verlust ergibt sich daher für die GmbH praktisch nicht.[125])

Für Wirtschaftsgüter, die nach dem Ende des Wirtschaftsjahres 1934 von der umzuwandelnden GmbH angeschafft wurden, besteht grundsätzlich keine Bewertungsfreiheit. Hier muß die Bewertung nach den Vorschriften erfolgen, welche für die Gewinnermittlung nach dem Körperschafts- und Einkommensteuergesetz gelten (§ 7 Abs. 2 Ziff. 1 DVO. StEG.).

Nachdem ein grundsätzlicher Unterschied zwischen dem sogen. Alt- und dem Neubestand von dem Gesetzgeber gewollt ist, bedarf es einer genauen Bestimmung, wonach festgestellt werden kann, zu welcher der beiden Bestände das einzelne Wirtschaftsgut zählt; es bedarf insbesondere für Wirtschaftsgüter, welche am Ende des Wirtschaftsjahres 1933/34 angeschafft wurden und solchen, die zu diesem Zeitpunkt bereits teilweise vorhanden waren, einer genauen Regelung.

Die Schwierigkeiten der jeweiligen Feststellung der Zugehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter werden durch Abschnitt III, vorletzter Absatz des Erlasses vom 9. März 1935 im wesentlichen beseitigt. (Reichsfinanzmin.-Erl. vom 9. 3. 1935; Reichssteuerblatt 449/451). Nach diesem Erlaß soll bei Umwandlungen, die zum 31. Dezember 1935 oder später erfolgen, vom Finanzamt angenommen werden, daß alle Waren und Außenstände erst nach dem 31. Dezember 1934 beschafft bzw. angefallen sind, daher als Neubestand gelten und eine Bewertungsfreiheit nicht gegeben ist. Demnach müßten bei allen Umwandlungen vor dem 31. Dezember 1935 die Waren etc. Altbestand darstellen. Kämmel meint daher richtig, daß für alle Umwandlungen in den Jahren 1934/35 demgemäß der Abs. 2 des § 7 StEG. DVO. keine Anwendung finden kann.[126])

Weiterhin ist die Frage zu prüfen, in welchem Verhältnis die Umwandlungshandelsbilanz zu der Umwandlungssteuerbilanz steht. Rein handelsrechtlich muß der Kaufmann, der die Wirtschaftsgüter einer aufgelösten GmbH in sein Betriebsvermögen übernimmt, diese mit den Buchwerten der letzten Betriebsbilanz der GmbH übernehmen. Ist nun aber dieser Kaufmann gezwungen, seiner Umwandlungssteuerbilanz die vorgenannte Umwandlungshandelsbilanz zugrunde zu legen? Eine Verkopplung der beiden Bilanzen ist deshalb nicht möglich, weil die handelsrechtliche Umwandlungsbilanz auf einen bestimmten Stichtag ausgestellt werden muß, der vor der Beschlußfassung der Umwandlung liegt, während die steuerrechtliche Umwandlungsbilanz zwar auf diesen Zeitpunkt aufgestellt werden d a r f, aber auch auf den Tag der

[125]) Böttcher-Meilecki, S. 229.

[126]) Dasselbe nimmt auch Böttcher-Meilecki, S. 231, und Lion, S. 229, an. Ebenfalls Kämmel St. 222.

Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister ausgestellt werden kann.[127])

b) Regelung der Einkommensteuer.

Nach ständiger Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs führt die Vermögensausschüttung bei der Auflösung einer GmbH, deren Anteile zum Betriebsvermögen gehören, zu einer Einkommensteuer vom Ausschüttungsgewinn.[128]) Die Besteuerung dieses Einkommens ist durch die Tatsache bedingt, daß durch die Thesaurierung von Gewinnen innerhalb der GmbH und durch die Bildung steuerlich erlaubter stiller Reserven erhebliche Einkommensteile der Einkommenbesteuerung entzogen werden, die durch die Körperschaftsabwicklungssteuer und die Einkommenausschüttungssteuer erfaßt werden soll.[129]) § 7 Abs. 1 Ziff. 2 und Abs. 2 Ziff. 2 bringt gegenüber den Schwierigkeiten bei der Ansetzung der verschiedenen Werte nach dem früheren Rechtszustand insofern eine Erleichterung, als er bestimmt, daß die Bewertung in der Abwicklungssteuerbilanz der GmbH und in der Einkommensteuerbilanz der KG in das Belieben der GmbH und deren Gesellschafter gestellt wird; dem Steuerpflichtigen bleibt daher die Wahl; er kann diejenigen Gewinne realisieren, die er für angebracht hält.

Für die Ermittlung der Einkommensteuer besteht jedoch ein Zwang, die Werte so anzusetzen, wie sie in der Umwandlungsbilanz der GmbH standen. Es sind also die Werte, welche die umgewandelte GmbH in ihrer Abwicklungsschlußbilanz eingesetzt hat, für das Betriebsvermögen der Gesellschafter der umgewandelten GmbH zu übernehmen. Außer Betracht kann und muß dabei der Wert bleiben, mit dem die Anteile der verschiedenen Gesellschafter bei der GmbH zu Buch standen. Der Unterschied zwischen dem Buchwert der Beteiligung des Gesellschafters und dem auf ihn entfallenden Anteil am Reinvermögen der GmbH, der nach den Wertsansätzen der Umwandlungsbilanz errechnet wird, ergibt vielmehr entweder den steuerpflichtigen Gewinn oder den steuerlich zu berücksichtigenden Verlust. Unzulässig ist in jedem Falle der Erhebung der Einkommensteuer eine Abänderung der in der Umwandlungsbilanz der GmbH angesetzten Werte; unzulässig ist insbesondere, daß in den Fällen des § 7 Abs. 2 Satz 2 der zweiten DVO StEG für die Einkommensteuer der Wert der kurzlebigen Wirtschaftsgüter niedriger angesetzt wird als für die Körperschaftssteuer. Die Einkommensteuer wird nicht nach der im Einkommensteuergesetz beigegebenen Tabelle, die der normalen Besteuerung des Einkommens zugrundegelegt wird, bemessen, sondern nach

[127]) Düringer-Hachenburg, St. 339, 340.
[128]) Böttcher-Meilecki, S. 233; § 18, I EinkStG. DVO.; StW. 1931 Nr. 796.
[129]) Lion, S. 251; Böttcher-Meilecki, S. 233.

dem ermäßigten Tarif des § 34 EinkStGes.[130]) Die Wahl des Hundertsatzes steht im Ermessen des Finanzamts, doch kann dabei, wie in einem Runderlaß des Reichsfinanzministers[131]) ausgeführt wird, für den einzelnen Steuerpflichtigen bis zu einem Uebertragungsgewinn von 100 000.— Mk. in der Regel, um die Umwandlung möglichst zu fördern, der niedrigste Satz von 10 %, für Ledige 15 % angesetzt werden. Darüber hinaus muß der Steuersatz angemessen erhöht werden, sodaß z. B. bei einem Uebertragungsgewinn von 200 000.— Mk. für den einzelnen Gesellschafter ein Steuersatz von 12 % (Ledige 18 %), einem solchen von 300 000.— Mk. ein Satz von 15 % (Ledige 21 %) bei einem höheren Gewinn die Anwendung eines entsprechend höheren Steuersatzes als angemessen angesehen werden können. Der Steuersatz kann jedoch beim Vorliegen besonderer Umstände entweder höher oder niedriger bemessen werden.[132])

Der Reichsfinanzminister erklärt sich unter Abweichung von den bestehenden Vorschriften weiterhin damit einverstanden, daß die Anteile der Gesellschafter am Gewinn des Rumpfgeschäftsjahres nur in den seltenen Fällen zur Einkommensteuer herangezogen werden, in denen eine Gewinnausschüttung tatsächlich stattgefunden hat, daß dagegen in den Fällen, in denen der im letzten Rumpfgeschäftsjahr erzielte Gewinn nicht ausgeschüttet, sondern nach dem Umwandlungsbeschluß mit dem übrigen Vermögen der Kapitalgesellschaft auf die aus den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft bestehende Personalgesellschaft übertragen wird, auch für diesen Teil des übertragenen Vermögens die Steuererleichterungen des § 7 der 2. DVO StEG gelten.

Die Einkommensteuer ist zu ermäßigen oder ganz zu erlassen, wenn der Steuerpflichtige während der letzten drei Jahre den Anteil an der GmbH erworben und wegen dieses Erwerbes Erbschaftssteuer entrichtet hat. (§ 17 Abs. 4 EinkStGes. 1934.)

Wird bei der Umwandlung der GmbH in die KG eine Einkommensteuer erhoben, so ist die GmbH nicht verpflichtet, eine Kapitalertragssteuer zu entrichten. Nach § 43 EinkStG kommt der Abzug nur bei Kapitalerträgen in Betracht, welche den „Einkünften aus Kapitalvermögen" des § 20 EStG. entsprechen. Der Gewinn der einzelnen Gesellschafter bei der Umwandlung stellt jedoch k e i n „Einkommen aus Kapitalvermögen" dar, sondern gehört nach § 17 EinkStGes. zu den „Einkünften aus Gewerbebetrieb", für die ein Steuerabzug n i c h t einzubehalten ist.[133])

---

[130]) Groschuff-Kämmel, S. 225.

[131]) Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 3. Februar 1936. S 5003 A — 48/III.

[132]) Böttcher-Meilecki, St. 239.

[133]) Böttcher-Meilecki, S. 240.

Nach § 41 Nr. 1 EinkStGes. 1925 § 42 Abs. 1 Nr. 2, ist die Veräußerung von Geschäftsanteilen dann steuerpflichtig, wenn die Besitzzeit des Veräußerers weniger als drei Monate betrug, oder wenn es sich um Geschäfte handelt, bei denen der Erwerb der Veräußerung zeitlich folgt.[134]) Hat der einzelne Gesellschafter Einkommensteuer nach § 23 EinkStGes. zu entrichten, so hat er keine Kapitalertragsteuer zu leisten, da der Gewinn aus den Spekulationsgeschäften nur im Wege der Veranlagung steuerlich erfaßt wird.[135])

c) Regelung der Gewerbesteuer.

Wenn das Gesetz in § 7 der 2. DVO StEG nur von einer Gewerbesteuer des Gesellschafters oder der Personalgesellschaft spricht, so meint es damit die Gewerbesteuer, welche durch Uebertragung der der Kapitalgesellschaft gewidmeten Wirtschaftsgüter auf den oder die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft oder auf eine Personalgesellschaft entsteht. Für die hier behandelten Fragen ist lediglich letzteres zu berücksichtigen. Bei der umgewandelten GmbH kann die Entrichtung einer Gewerbesteuer für den Abwicklungsgewinn nicht in Frage kommen. Gemäß § 34 Abs. 2 des GewStRahmenGes. vom 30. Juni 1935 (RGBl. I, S. 830) wird nämlich der Ertrag eines Wirtschaftsjahres bzw. eines Kalenderjahres erst der Gewerbesteuerveranlagung für das nächste Jahr zugrundegelegt. Die Kapitalgesellschaft ist jedoch in diesem bereits erloschen, sodaß eine Gewerbesteuerpflicht ihrerseits nicht entsteht.[136]) Selbst wenn der Ertrag eines Jahres der Gewerbesteuer desselben Jahres zugrundegelegt wird, kann in Preußen eine Gewerbesteuer nicht anfallen. Hier gilt nämlich der Gewinn, welcher sich bei der Uebertragung des Gesamtunternehmens ergibt, nicht als steuerpflichtiger Gewerbeertrag. Nach der Auffassung des Pr. VOG. unterliegt der Veräußerungsgewinn nicht der Gewerbesteuer, da als steuerpflichtiger Gewerbeertrag nur der durch die Ausübung eines Gewerbes erzielte tatsächliche Gewinn, nicht der durch eine Unternehmungsänderung sich ergebende Gewinn gilt.[137]) In Mecklenburg und Oldenburg dagegen ergreift die Gewerbesteuer auch den sich aus der Veränderung des Unternehmens ergebenden Gewinn.[138]) Für die Gewerbesteuerveranlagung in Bayern ist noch keine besondere Regelung durch den Gesetzgeber getroffen worden.[139])

---

[134]) Blümich-Schachian, Das EinkSt.Ges. v. 10. 8. 25, S. 408/9.
[135]) Böttcher-Meilecki, St. 238.
[136]) Böttcher-Meilecki, S. 243.
[137]) Entsch. d. preuß. OVG. Bd. 88/53.
[138]) Lion, S. 266.
[139]) Nachdem eine einheitliche Regelung der Gewerbesteuererhebung im Reich bis jetzt noch nicht erfolgt ist, greift Verfasser die Länder heraus, die auch Böttcher-Meilecki, St. 245, besonders aufführt.

Die Gewerbesteuer wird jeweils für ein Rechnungsjahr veranlagt; liegt der Umwandlungszeitpunkt nicht am Ende desselben, so endet die Gewerbesteuerpflicht mit Ende des Monats der Umwandlung. (§ 17 Preuß. GewStVO., § 37 GewStRGes., Böttcher-Meilecki, S. 243.)

Für die Gewerbesteuer der einzelnen Gesellschafter sind die in der Abwicklungsschlußbilanz der GmbH eingesetzten Werte die Ausgangswerte. Im Runderlaß des preuß. Finanzministers vom 25. Juli 1935 (FinMBl. 1935, S. 1/2) ist die Vereinfachung des RFMinErl. vom 9. März 1935 (RStBl. 1935, 449) bezüglich der Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern der GmbH am Schnittpunkt für anwendbar erklärt. [140])

Die Werte der Umwandlungsbilanz können demnach der Gewerbesteuer des Unternehmers unverändert zugrundegelegt werden.

Wird nach der Umwandlung das Unternehmen der GmbH unverändert als KG fortgeführt, so ist der Erhebung der Gewerbesteuer der Ertrag des letzten Jahres zugrundezulegen, da durch die Umwandlung der GmbH in die KG an der Gewerbesteuerpflicht an sich nichts geändert wird. Ist die Gewerbesteuer auf Grund der Umwandlungsbilanz höher als sie sich auf Grund der normalen Gewinnermittlungsbilanz der GmbH für das letzte Wirtschaftsjahr ergibt, so wird die Mehrsteuer nur zu einem Drittel erhoben. [141])

---

[140]) S. 46 der Arbeit.
[141]) Böttcher-Meilecki, S. 245.

F. Schluß

Das Steuererleichterungsgesetz und seine Durchführungsverordnungen haben gegenüber dem früheren Rechtszustand erhebliche Steuererleichterungen gebracht. Dies beweist wohl am besten die Tatsache, daß am Ende des Jahres 1936 eine förmliche Umwandlungswelle durch die Kapitalgesellschaften ging, die sich nach dem Erlaß der 4. und 5. DVO auch heute noch bemerkbar macht. Das Steuererleichterungsgesetz und insbesondere seine zweite DVO enthalten Vorschriften, „die allen Kapitalgesellschaften Mittel in die Hand geben, die steuerlichen Belastungen der Umwandlung auf ein Mindestmaß zu beschränken und damit in steuerlicher Beziehung wirtschaftlich tragbar zu machen.“ [142]) Die GmbH, die sich heute in eine KG umzuwandeln beabsichtigt, hat für die Zukunft die steuerliche Bevorzugung der Personalgesellschaften zu berücksichtigen, insbesondere die Vorschriften des Steuerreformwerks vom 16. Okt. 1934. Diese bringen eine Mindestbesteuerung der GmbH für die Vermögenssteuer (§ 6 VermStG.) und heben für die sogen. kleinen GmbH den milderen Tarif des Körperschaftssteuergesetzes auf. (§ 21 KörperschStGes. a. F.) Weiterhin wird für GmbH-Dividenden nach § 57 EinkStGes. die Steuerbegünstigung beseitigt und der Steuerabzug vom Kapitalertrag auch von GmbH-Dividenden eingeführt. (§ 43 EinkStGes.) [143]) Andererseits wird die Einkommensteuer noch weiter herabgesetzt werden, wenn es die Finanzlage des Reiches erlaubt. Die Schaffung des Kapitalanlagegesetzes vom 29. 3. 1934, des Gesetzes über die Gewinnverteilung bei Kapitalgesellschaften vom 4. Dezember 1934 bedeutet eine erhebliche Belastung der GmbH. Die einzelnen Gesellschafter bedürfen nämlich in den meisten Fällen der Auszahlungen ihrer vollständigen Gewinne und empfinden die Anhäufung des 6 % übersteigenden Gewinnes als ein wirtschaftliches Hindernis. Die KG dagegen kennt die Bildung eines Anleihestocks nicht; bei ihr wird der Gewinn an die Gesellschafter in voller Höhe ausbezahlt.

Als drohendes Gespenst, kann man sagen, steht hinter den Kapitalgesellschaften der Zwang, ihre Gesellschaftsformen in der Zukunft abändern zu m ü s s e n und zwar wahrscheinlich ohne die im Steuererleichterungsgesetz gegebenen Steuererleichterungen. Die erzwungene Umwandlung wird sich in jedem Falle ungünstiger gestalten als eine freiwillige, selbst wenn die Verhältnisse noch so günstig liegen.

---

[142]) Böttcher-Meilecki, S. 13.
[143]) Böttcher-Meilecki, S. 14.

Das Prinzip der beschränkten Haftung ist, wie schon bei der EGmbH ausgeführt wurde, mit dem nationalsozialistischen Führer- und Leistungsprinzip nicht zu vereinbaren. Die deutsche Wirtschaft kennt kein Bedürfnis nach Unternehmungsformen, bei denen die einzelnen Unternehmer bzw. Gesellschafter nur eine beschränkte Haftung übernehmen.[144])

Die KG bietet genügend Spielraum, um für eine große Anzahl von Gesellschaftern das personelle Moment in den Hintergrund treten zu lassen. Die Umwandlung der GmbH in die KG ist für alle diejenigen Gesellschafter ohne besondere Bedeutung, die nur finanziell an der umgewandelten GmbH beteiligt waren, und auch bei der KG nur Wert auf eine Kapitalbeteiligung legen. Sie erhalten auch in der Personalgesellschaft, in der KG, die Möglichkeit, die Haftung für die Schulden der neuen Personalgesellschaft auf den Betrag einer von ihnen geleisteten Einlage zu beschränken und haben kein stärkeres Risiko als zu der Zeit, da sie Gesellschafter der GmbH waren. Für sie besteht nach wie vor nur eine beschränkte Haftpflicht. Der Unterschied zwischen den beiden Gesellschaftsformen besteht lediglich darin, daß bei der GmbH alle Gesellschafter beschränkte Haftung genießen, bei der KG jedoch zumindest einer, der Komplementär, mit seinem ganzen Vermögen haftet.

Anmerkung.

Aus satztechnischen Gründen wurden die Fußnoten 47/48 auf Seite 21 und 54/55 auf Seite 22 zusammengefaßt.

---

[144]) Es soll hier wiederum abgesehen werden von den großen, für die deutsche Volkswirtschaft wichtigen Kapitalgesellschaften, wie J. G. Farben, Deutsche Bank etc.